

I. DISPOSICIÓN XERAIS

MINISTERIO DE ECONOMÍA E FACENDA

18458 *Real decreto 1491/2011, do 24 de outubro, polo que se aproban as normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos e o modelo de plan de actuación das entidades sen fins lucrativos.*

I

Após a aprobación do Plan Xeral de Contabilidade mediante o Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, e o Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas (pemes) polo Real decreto 1515/2007, da mesma data, as entidades sen fins lucrativos puideron seguir aplicando a adaptación aprobada polo Real decreto 776/1998, do 30 de abril. Non obstante, na práctica, estas entidades víronse afectadas polos novos contidos do Plan Xeral de Contabilidade ou, segundo o caso, do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas (pemes), na medida en que de acordo coas súas respectivas normas de dereito transitorio, todos aqueles aspectos da adaptación que se opuñan aos citados textos quedaran derogados.

Polo seu lado, a disposición derradeira terceira da Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións, establece que corresponde ao Goberno efectuar a actualización das normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos.

No exercicio desta habilitación, e atendendo ás especiais características e natureza da actividade e das operacións que desenvolven as entidades sen fins lucrativos, constituíuse no seo do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, por Resolución do 18 de novembro de 2010, un grupo de traballo para adaptar as normas de 1998 ao novo marco de información financeira e facilitar, desta forma, a implantación nestas entidades da reforma contable emprendida en España no ano 2007.

As normas de adaptación que agora se aproban, froito das reflexións do citado grupo, son aplicables, con carácter xeral, ás entidades sen fins lucrativos, aínda que a súa obrigatoriedade virá imposta polas disposicións específicas que se diten para o efecto. Así, o artigo 3 establece a súa aplicación obrigatoria ás fundacións de competencia estatal de acordo co establecido no artigo 25 da Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións, e ás asociacións declaradas de utilidade pública ao establecerse a obriga no artigo 5 do Real decreto 1740/2003, do 19 de decembro, sobre procedementos relativos a asociacións de utilidade pública, sen prexuízo de que outras disposicións poidan establecer a súa aplicación obrigatoria a distintas entidades sen fins lucrativos.

Neste senso, sería desexable que, se a respectiva norma reguladora impón a obriga de levar unha contabilidade que exprese a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da entidade, o rexistro, valoración e presentación das operacións nas contas anuais se realizase sobre a base da integridade dos criterios que agora se aproban, e desaconséllase, en consecuencia, unha aplicación «á carta» destas disposicións.

II

A raíz da citada reforma contable, a doutrina do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas veu clarificar nos primeiros anos de vixencia do Plan Xeral de Contabilidade a aplicación ás entidades non lucrativas do modelo dual interno de contas anuais regulado para as empresas. Neste contexto, cando o grupo de traballo iniciou a súa andadura, considerouse que o máis oportuno era non arredarse, no fundamental, do citado modelo, sen prexuízo, claro está, de introducir os desenvolvementos e precisións necesarios en función da natureza singular da actividade desenvolvida por estas entidades.

De acordo con esta decisión, o real decreto reproduce na parte dispositiva gran parte da regulación contida no Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, polo que se aproba o Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas e os criterios específicos das microempresas, e configura o modelo contable que se describe seguidamente.

As fundacións de competencia estatal e as asociacións declaradas de utilidade pública están obrigadas a aplicar as cinco partes de que constan as normas de adaptación, ben que, igual que sucede co Plan Xeral de Contabilidade, a cuarta e quinta parte, referidas ao cadro de contas e ás definicións e relacións contables, respectivamente, só serán obrigatorias na medida en que inclúan criterios de rexistro e valoración.

A primeira parte, Marco conceptual da contabilidade, recolle os documentos que integran as contas anuais, ben como os requisitos, principios e criterios contables de recoñecemento e valoración, que deben conducir a que as contas anuais mostren a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da entidade.

Seguindo o modelo do Plan Xeral de Contabilidade, nesta parte, tamén se definen os elementos que integran as contas anuais e os criterios de recoñecemento e valoración, en función da natureza singular dos activos destinados ao cumprimento dos fins non lucrativos, circunstancia que exige substituír a referencia á obtención de beneficios ou rendementos económicos pola xeración de rendementos aproveitables na súa actividade futura, e entenderase cumprido este requisito naqueles casos en que o ben ou dereito incorpora un potencial de servizo para os usuarios ou beneficiarios da entidade, aínda que non xere fluxos de efectivo.

Na segunda parte, Normas de rexistro e valoración, considerouse oportuno tratar exclusivamente as operacións ou feitos económicos que requirían un criterio particular baseado na especial natureza dos seus activos non xeradores de fluxos de efectivo, ou da conveniencia de aclarar o tratamento contable das situacións que se presentan con maior frecuencia nas entidades sen fins lucrativos.

É dicir, aínda que por economía de medios non se recollen aquí de forma expresa, estas entidades deberán aplicar de forma obrigatoria as normas de rexistro e valoración contidas na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade. En particular, resultaranlles de aplicación as disposicións xerais sobre o inmovilizado material, salvo naquilo que se opoña á regulación aprobada para os activos non xeradores de fluxos de efectivo, activos intanxibles, investimentos inmobiliarios, arrendamentos e operacións de natureza similar, activos e pasivos financeiros, existencias, moeda estranxeira, imposto sobre o valor engadido, imposto sobre sociedades, provisións e continxencias, pasivos por retribucións a longo prazo co persoal, combinacións de negocios, negocios conxuntos, operacións entre entidades do grupo, cambios en criterios contables, erros e estimacións contables e feitos posteriores ao feche do exercicio.

Sen prexuízo do anterior, as fundacións de competencia estatal e as asociacións declaradas de utilidade pública que cumpran os requisitos establecidos nos artigos 6 e 8 do real decreto, poderán optar, en relación con estas disposicións xerais, por aplicar as normas de rexistro e valoración incluídas na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas e os criterios específicos das microentidades que se regulan no propio artigo 8, ben que os límites sobre os cales se constrúe o ámbito de aplicación destes últimos se estableceron considerando a definición de microentidade empregada na norma substantiva.

Neste senso, cómpre lembrar que para as fundacións de competencia estatal e as asociacións declaradas de utilidade pública eses límites se estableceron no artigo 25.4 da Lei 50/2002, do 26 de decembro, e na disposición adicional terceira do Regulamento do Rexistro Nacional de Asociacións e das súas relacións cos restantes rexistros de asociacións, aprobado polo Real decreto 1497/2003, do 28 de novembro, respectivamente, nos seguintes limiares: total das partidas do activo inferior a 150.000 euros, importe do volume anual de ingresos pola actividade propia, máis, se for o caso, o da cifra anual de negocios da súa actividade mercantil, inferior a 150.000 euros, e número medio de traballadores empregados durante o exercicio non sexa superior a cinco.

En segundo lugar, co albo de facilitar a aplicación da norma contable, amplíase a relación de criterios simplificados aplicable ás microentidades nos seguintes supostos: préstamos concedidos e recibidos a tipo de xuro cero ou por baixo do xuro de mercado e axudas plurianuais.

O modelo dual complementábase coas disposicións adicionais terceira, cuarta, quinta e sexta que regulan os criterios que se deben seguir nos supostos de abandono ou incorporación aos diferentes marcos xurídicos de información financeira.

A Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións, e a Lei orgánica 1/2002, do 22 de marzo, reguladora do dereito de asociación, dispoñen que os documentos que integran as contas anuais destas entidades son o balance, a conta de resultados e a memoria. Á hora de dotar de contido os citados documentos, a maioría dos integrantes do grupo de traballo opinaba que, para cumprir co obxectivo de imaxe fiel, o contido da conta de resultados da vixente adaptación debía ser substituído por un estado que mostrase os aumentos e diminucións do patrimonio neto orixinados no exercicio, como expresión do resultado total da entidade, por diferenza entre as achegas e diminucións da dotación fundacional ou fondo social, e dos ingresos e gastos, tanto dos contabilizados formando parte do excedente do exercicio como dos incluídos directamente no patrimonio neto á espera da súa posterior reclasificación ao excedente. Completan o resultado total os axustes que sexa preciso contabilizar nas reservas froito dos erros e cambios de criterio.

Considerando a relevancia deste cambio, en comparación co modelo aplicable polas empresas, á hora de establecer as diferentes marxes que configuran o citado resultado observouse unha especial cautela para identificar baixo a rúbrica de «excedente» o que con tal denominación se mostraba como saldo da conta de resultados dos modelos aprobados no ano 1998, co obxecto de que esta magnitude de singular relevancia xurídica, núcleo, por exemplo, da tributación das rendas non exentas ou da regulación en materia de destino de rendas e ingresos, poida seguir tomándose como referente pola norma fiscal e a substantiva, garantindo, así, que o paso adiante que supón a citada conta no logro dunha información máis relevante non vaia en detrimento da utilidade que para eses fins proporcionaba a contabilidade destas entidades até a data.

Adicionalmente, e en sintonía cos pronunciamentos internacionais na materia, a maioría dos integrantes do grupo consideraba oportuno incluír na memoria información sobre os fluxos de efectivo, ademais da exixida, se for o caso, pola norma substantiva sobre o grao de cumprimento das actividades previstas pola entidade ao inicio do exercicio, diferenciando os recursos obtidos e aplicados en cada unha delas e identificando o número de beneficiarios ou usuarios e os recursos humanos empregados para alcanzar eses fins.

Sobre a base desta conclusión, a terceira parte contén as regras de elaboración e os modelos das contas anuais normais, abreviados e simplificados das entidades sen fins lucrativos, adaptados ás súas especiais características. É dicir, de forma coherente á técnica de normalización seguida na segunda parte, nos modelos de memoria, salvo a simplificada, régulase exclusivamente a información que vén imposta pola especialidade do suxeito contable a que van dirixidas estas normas.

Para tal efecto cabe advertir que as entidades que opten por aplicar as disposicións xerais incluídas na segunda parte do Plan de pemes elaborarán o seu balance e conta de resultados seguindo os modelos abreviados, considerando as precisións que neles se indican para tal suposto, salvo que, pola súa vez, opten por aplicar os criterios específicos das microentidades, caso en que a memoria se fará no modelo simplificado.

Adicionalmente, cando se poida formular balance e memoria en modelo abreviado, ou se opte por aplicar as normas de rexistro e valoración do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, a información sobre fluxos de efectivo non será obrigatoria.

A cuarta parte, Cadro de contas, inclúe as modificacións na denominación dos subgrupos e contas que se consideraron necesarias para poder reflectir contablemente as operacións contidas na segunda parte da adaptación e as disposicións xerais en

materia de rexistro e valoración, sen tentar esgotar todas as situacións que se poidan producir na realidade.

Para isto, habilitáronse contas específicas e modificáronse outras. Tamén se eliminaron contas previstas no Plan Xeral de Contabilidade, sen prexuízo de que estas entidades, nos supostos en que determinadas operacións así o exixan, poidan utilizalas. En todo caso, o cadro de contas non será obrigatorio canto á súa numeración e denominación, sen prexuízo de constituír unha guía ou referente obrigatorio en relación coas epígrafes e partidas das contas anuais.

A quinta parte, Definicións e relacións contables, proporciona clareza e contido ao cadro de contas da cuarta parte, ao incluír as correspondentes definicións, relacións contables e os movementos que darán orixe aos motivos de cargo e aboamento. Esta quinta parte tamén se deberá complementar cos motivos de cargo e aboamento xerais regulados no Plan de empresas e, igual que este, tampouco será de aplicación obrigatoria, excepto naquilo que aluda ou conteña criterios de rexistro e valoración, ou sirva para a súa interpretación, todo isto sen prexuízo do carácter explicativo das diferentes partidas das contas anuais.

Así mesmo, inclúese unha disposición transitoria única relativa á aplicación por primeira vez das normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos, para regular, entre outras cuestións, as reclasificacións que puideren xurdir á entrada en vigor da nova normativa.

III

O presente real decreto aproba tamén o formato do plan de actuación das entidades sen fins lucrativos e os modelos para cumprir coas exixencias de información en materia de destino de rendas e ingresos establecidas pola regulación substantiva.

En particular, o artigo 26 do Real decreto 1337/2005, do 11 de novembro, polo que se aproba o Regulamento de fundacións de competencia estatal, dispón que o plan de actuación conterá información identificativa de cada unha das actividades propias e das actividades mercantís, dos gastos estimados para cada unha delas e dos ingresos e outros recursos previstos, ben como calquera outro indicador que permita comprobar na memoria o grao de realización de cada actividade ou o grao de cumprimento dos obxectivos.

É dicir, fronte ao orzamento exixido pola Lei 30/1994, do 24 de novembro, a regulación actual decántase polo plan de actuación, do cal os distintos protectorados foron aprobando os seus propios modelos. Desta forma, e ao ser o seu grao de cumprimento unha información que se deberá incluír na memoria das contas anuais, indicando os recursos empregados, a súa procedencia e o número de beneficiarios en cada unha das distintas actuacións realizadas (artigo 25 da Lei 50/2002), considerouse oportuno elaborar un modelo xeral de plan de actuación, co albo de dotar de maior homoxeneidade a información subministrada por estas entidades.

Ademais, neste ámbito, destaca en importancia a información que se exixirá ás entidades non lucrativas sobre o destino de rendas e ingresos, dada a finalidade social que caracteriza o seu labor.

Así, as normas de adaptación do ano 1998 establecían a necesidade de incluír na memoria das contas anuais un punto sobre a aplicación dos elementos patrimoniais aos fins propios. Entre esta información incluíase o «destino de rendas e ingresos», en forma de cadros numéricos, e que tiña por obxecto verificar o cumprimento do requisito previsto no artigo 25 da anterior Lei 30/1994, do 24 de novembro, e hoxe recollido no artigo 27 da vixente Lei 50/2002, do 26 de decembro, consistente en destinar á realización dos fins fundacionais, ao menos, o 70 % dos resultados das explotacións económicas que se desenvolvan e dos ingresos que se obteñan por calquera outro concepto, deducidos os gastos en que se incorreu para a súa obtención.

Na práctica, a elaboración desta información orixinou numerosas dúbidas ás entidades sen fins lucrativos, sen prexuízo do avance que supuxo a regulación desta materia no Regulamento de desenvolvemento da Lei 50/2002. Por isto, co obxectivo de

clarexar os criterios que se deben seguir para dar cumprimento a esa obriga, na memoria incluíuse unha serie de precisións que aclaran a información que sobre o destino de rendas e ingresos deben fornecer estas entidades.

IV

As fundacións de competencia estatal poden participar en sociedades mercantís e, en consecuencia, manter con estas entidades unha vinculación que lles atribúa o control nos termos previstos no artigo 42 do Código de comercio. Nestes casos, o artigo 25.9 da Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións de competencia estatal, e o seu regulamento de desenvolvemento impoñen a estas entidades a obriga de consolidar, previsión que se recolleu na disposición adicional primeira do real decreto.

Adicionalmente, as entidades sen fins de lucro poden establecer vínculos de cooperación con outras entidades sen fins lucrativos para o mellor exercicio dos seus fins sociais, en relacións distintas das de propiedade, control ou xestión comúns, tales como o uso dun nome común, compartir políticas, procedementos de calidade, estratexias ou recursos profesionais ou do voluntariado, tanto na súa actividade operativa como no relativo ao seu financiamento ou investimento, ou á súa política de información e rendemento de contas. Estas redes de entidades poden constituír grupos de coordinación que non están obrigados a consolidar, pero que, se optaren por elaborar as ditas contas, deberano facer seguindo os mandados establecidos nas Normas para a formulación de contas anuais consolidadas aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

A disposición adicional segunda do real decreto mantén o esquema contable das asociacións deportivas declaradas de utilidade pública, nos mesmos termos que establecía o Real decreto 776/1998, do 30 de abril, ben que na actualidade con referencia ao vixente modelo contable.

As habilitacións para desenvolvementos normativos futuros quedan incorporadas na disposición derradeira primeira, que recolle as competencias establecidas na lexislación vixente sobre o desenvolvemento da adaptación. En particular, merece destacarse a conferida ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas para que elabore, mediante resolución, un texto que de forma refundida presente o Plan de Contabilidade e o Plan de Contabilidade das Pequenas e Medianas Entidades sen Fins Lucrativos, considerando a regulación específica que agora se aproba, co obxectivo de proporcionar a estes suxeitos contables un marco operativo único que conteña todos os elementos necesarios para o rexistro das operacións que poidan realizar, incluídas as que se deriven, se for o caso, da actividade de carácter mercantil ou con ánimo de lucro.

Por último, derrógase o Real decreto 776/1998, do 30 de abril, polo que se aproban as normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos e as normas de información orzamentaria destas entidades.

De acordo coa disposición derradeira terceira do real decreto, a súa entrada en vigor está prevista para os exercicios anuais que comecen a partir do 1 de xaneiro de 2012.

Na súa virtude, por proposta da vicepresidenta do Goberno de Asuntos Económicos e ministra de Economía e Facenda, de acordo co Consello de Estado e logo de deliberación do Consello de Ministros na súa reunión do día 21 de outubro de 2011,

DISPOÑO:

Artigo 1. Aprobación das normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos.

Apróbanse as normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos, cuxo texto se insire a seguir, como anexo I a este real decreto.

Artigo 2. Aprobación do Plan de Actuación das Entidades sen Fins Lucrativos.

Apróbase o modelo de plan de actuación das entidades sen fins lucrativos, cuxo texto se insire a seguir, como anexo II a este real decreto.

Artigo 3. Ámbito de aplicación das normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos.

1. As normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos serán de aplicación obrigatoria para todas as fundacións de competencia estatal e asociacións declaradas de utilidade pública. En particular, seranlles de aplicación ás fundacións do sector público estatal que integran o sector público fundacional.

2. Non obstante o disposto no número anterior, non terán carácter vinculante os movementos contables incluídos na quinta parte e os aspectos relativos a numeración e denominación de contas incluídos na cuarta parte, excepto naqueles aspectos que conteñan criterios de rexistro ou valoración.

Artigo 4. Ámbito de aplicación do Plan de Actuación das Entidades sen Fins Lucrativos.

O Plan de Actuación das Entidades sen Fins Lucrativos será elaborado obrigatoriamente polas fundacións de competencia estatal axustándose ao modelo incluído no anexo II.

Artigo 5. Aplicación do Plan Xeral de Contabilidade e do Plan Xeral de Contabilidade das Pequenas e Medianas Empresas ás entidades sen fins lucrativos.

1. En todo o non modificado especificamente polas normas de adaptación incluídas no anexo I, será de aplicación o Plan Xeral de Contabilidade, nos termos previstos no Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, ben como as adaptacións sectoriais e as resolucións do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas aprobadas ao abeiro das disposicións derradeiras primeira e terceira, respectivamente, do citado real decreto.

2. As entidades non lucrativas que, de acordo co establecido nos artigos 6, 7 e 8 seguintes, optaron por aplicar o Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas ou, dependendo do caso, os criterios aplicables polas microentidades alí contidos, aplicarán o dito plan ou criterios en todo o non modificado polas normas que se insiren a seguir.

Artigo 6. Ámbito de aplicación das normas de rexistro e valoración do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas (pemes).

1. Poderán aplicar o Plan Xeral de Contabilidade de pemes todas as entidades sen fins lucrativos, calquera que for a súa forma xurídica, que durante dous exercicios consecutivos reúnan, á data de feche de cada un deles, ao menos dúas das circunstancias seguintes:

a) Que o total das partidas do activo non supere os dous millóns oitocentos cincuenta mil euros.

b) Que o importe neto do seu volume anual de ingresos non supere os cinco millóns setecentos mil euros. Para estes efectos entenderase por importe neto do volume anual de ingresos a suma das partidas 1. «Ingresos da entidade pola actividade propia» e, se for o caso, do importe neto da cifra anual de negocios da actividade mercantil.

c) Que o número medio de traballadores empregados durante o exercicio non sexa superior a cincuenta.

As entidades perderán a facultade de aplicar o Plan Xeral de Contabilidade de pemes se deixan de reunir, durante dous exercicios consecutivos, á data de feche de cada un deles, dúas das circunstancias a que se refire o parágrafo anterior.

No exercicio económico da súa constitución ou transformación, as entidades poderán aplicar o Plan Xeral de Contabilidade de pemes se reúnen, ao feche do dito exercicio, ao menos dúas das tres circunstancias expresadas neste punto.

Se a entidade formar parte dun grupo de entidades nos termos descritos na norma de elaboración das contas anuais 11ª Entidades do grupo, multigrupo e asociadas contida na terceira parte das normas de adaptación incluídas no anexo I, os citados límites deberanse aplicar á suma do activo, do importe neto do seu volume anual de ingresos e do número medio de traballadores do conxunto das entidades que conformen o grupo.

As magnitudes contables a que se refire este punto serán as que deriven das normas contables que resultasen de aplicación no último exercicio e, en ausencia deste, as do Plan Xeral de Contabilidade de pemes.

O rexistro das operacións debe condicionarse ao previsible cumprimento dos citados requisitos.

2. En ningún caso poderán aplicar o Plan Xeral de Contabilidade de pemes as entidades que se encontren nalgunha das seguintes circunstancias:

a) Que formen parte dun grupo de entidades que formule ou debería ter formulado contas anuais consolidadas.

b) Que a súa moeda funcional sexa distinta do euro.

3. A opción que unha entidade incluída no ámbito de aplicación do Plan Xeral de Contabilidade de pemes exerza de seguir este plan ou o Plan Xeral de Contabilidade, ademais das normas que agora se aproban, deberase manter de forma continuada, como mínimo, durante tres exercicios, a non ser que, con anterioridade ao transcurso deste prazo, a entidade perda a facultade de aplicar o Plan Xeral de Contabilidade de pemes, conforme o establecido nos puntos anteriores.

Artigo 7. *Aplicación do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas ás entidades sen fins lucrativos.*

1. A entidade que, cumprindo os requisitos exixidos no artigo anterior, opte pola aplicación do Plan Xeral de Contabilidade de pemes, deberá aplicalo de forma completa.

2. Cando unha entidade que aplique o Plan Xeral de Contabilidade de pemes realice unha operación cuxo tratamento contable non estea recollido no dito texto, deberase remitir ás correspondentes normas e puntos contidos no Plan Xeral de Contabilidade coa excepción dos relativos a activos non correntes e grupos alleables de elementos mantidos para a venda, que en ningún caso serán aplicables.

Artigo 8. *Criterios específicos aplicables por microentidades sen fins lucrativos.*

1. Os criterios sinalados nos puntos seguintes deste artigo poderán ser aplicados por todas as entidades que, tendo optado por aplicar o Plan Xeral de Contabilidade de pemes, durante dous exercicios consecutivos reúnan, á data de feche de cada un deles, ao menos dúas das seguintes circunstancias:

a) Que o total das partidas do activo non supere 150.000 euros.

b) Que o importe neto do seu volume anual de ingresos non supere os 150.000 euros. Para estes efectos entenderase por importe neto do volume anual de ingresos a suma das partidas 1. «Ingresos da entidade pola actividade propia» e, se for o caso, do importe neto da cifra anual de negocios da actividade mercantil.

c) Que o número medio de traballadores empregados durante o exercicio non sexa superior a cinco.

As entidades perderán a facultade de aplicar os criterios específicos contidos no presente artigo se deixan de reunir, durante dous exercicios consecutivos, á data de feche de cada un deles, dúas das circunstancias a que se refire o parágrafo anterior.

No exercicio económico da súa constitución ou transformación, as entidades poderán aplicar os criterios específicos contidos no presente artigo se reúnen, ao feche do dito exercicio, ao menos dúas das tres circunstancias expresadas neste punto.

Se a entidade formar parte dun grupo de entidades nos termos descritos na norma de elaboración das contas anuais 11.^a Entidades do grupo, multigrupo e asociadas, contida na terceira parte das normas de adaptación incluídas no anexo I, para a cuantificación dos importes terase en conta a suma do activo, do importe neto do seu volume anual de ingresos e do número medio de traballadores do conxunto das entidades que conformen o grupo.

Para estes exclusivos efectos, cando proceda considerar os criterios específicos para microentidades, o total activo deberase incrementar no importe dos compromisos financeiros pendentes derivados dos acordos descritos na norma primeira do número 3 deste artigo.

O rexistro das operacións débese condicionar ao previsible cumprimento dos citados requisitos.

2. A opción que unha microentidade exerza de aplicar ou non os criterios específicos contidos no número 3 seguinte, deberase manter de forma continuada, como mínimo, durante tres exercicios, a non ser que, con anterioridade ao transcurso do dito prazo, a entidade perda a facultade de aplicar os criterios específicos para microentidades, conforme o establecido no punto anterior.

3. As entidades que opten polos criterios específicos das microentidades deberano facer de forma conxunta, seguindo as seguintes normas, respecto ás operacións descritas a continuación:

1.^a Acordos de arrendamento financeiro e outros de natureza similar.

Na cualificación dun acordo de arrendamento como financeiro, observarase o disposto na norma de rexistro e valoración correspondente incluída na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de pemes.

Os arrendatarios dos acordos de arrendamento financeiro ou outros de natureza similar que non teñan por obxecto terreos, soares ou outros activos non amortizables, contabilizarán as cotas devengadas no exercicio como un gasto na conta de resultados. Se for o caso, no momento de exercer a opción de compra rexistrarase o activo polo prezo de adquisición da dita opción.

Os arrendatarios dos acordos de arrendamento financeiro ou outros de natureza similar que teñan por obxecto terreos, soares ou outros activos non amortizables, aplicarán os criterios de rexistro e valoración relativos aos arrendamentos financeiros e outras operacións de natureza similar contidos na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de pemes.

2.^a Préstamos concedidos e recibidos no exercicio da actividade propia a tipo de xuro cero ou por baixo do xuro de mercado.

Os préstamos concedidos e recibidos no exercicio da actividade propia a tipo de xuro cero ou por baixo do xuro de mercado contabilizaranse polo importe entregado ou recibido, respectivamente. Se for o caso, os xuros da operación recoñeceranse, polo importe acordado, na conta de resultados.

3.^a Débedas por axudas concedidas no exercicio da actividade propia.

As axudas monetarias concedidas pola entidade aos seus beneficiarios, con vencemento a curto ou longo prazo, orixinarán o recoñecemento dun pasivo polo seu valor nominal.

Se a concesión da axuda é plurianual, o pasivo tamén se rexistrará polo valor nominal do importe comprometido en firme de forma irrevogable e incondicional. Aplicarase este mesmo criterio naqueles casos en que a prolongación da axuda non estea sometida a avaliacións periódicas, senón ao mero cumprimento de trámites formais ou administrativos.

4.^a Imposto sobre beneficios.

O gasto por imposto sobre beneficios contabilizarase na conta de resultados polo importe que resulte das liquidacións fiscais do imposto sobre sociedades relativas ao exercicio. Para tal efecto, ao feche do exercicio, o gasto contabilizado polos importes á

conta devengados deberase aumentar ou diminuír na contía que proceda, rexistrando a correspondente débeda ou crédito fronte á Facenda pública.

4. As contas que se utilizarán para o rexistro contable das operacións descritas no número 3 anterior serán, con carácter xeral, as seguintes:

a) A conta 621. «Arrendamentos e canons» prevista na cuarta parte do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, desagregárase nas seguintes contas de catro cifras:

6210. «Arrendamentos e canons».

6211. «Arrendamentos financeiros e outros».

O movemento da conta 6211 é o seguinte:

Cargarase:

Polo importe devengado polas cotas do arrendamento financeiro e outros similares, con aboamento, normalmente, a contas do subgrupo 57.

Aboarase:

Con cargo á conta 129.

b) A conta «447. Usuarios, debedores» prevista na cuarta parte das normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos.

c) A conta «412. «Beneficiarios, acredores» e a conta 650. «Axudas monetarias» previstas na cuarta parte das normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos.

d) A conta 6300. «Imposto corrente» prevista na cuarta parte do Plan Xeral de Contabilidade.

5. As entidades que apliquen os criterios específicos contidos no número 3 deste artigo incluírán na alínea 2.1.a) da memoria unha mención expresa da aplicación destes criterios.

Disposición adicional primeira. *Contas anuais consolidadas.*

1. As fundacións que participen en sociedades mercantís e se encontren en calquera dos supostos previstos para a sociedade dominante nos artigos 42 e 43 do Código de comercio, deberán formular contas anuais consolidadas nos termos previstos nese código e no Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro, polo que se aproban as normas para a formulación de contas anuais consolidadas e se modifica o Plan Xeral de Contabilidade aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, e o Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro.

2. Unha rede de entidades sen fins lucrativos é unha estrutura organizada de entidades sen fins lucrativos que teñen por obxectivo a cooperación para o mellor exercicio dos seus fins sociais.

Se unha rede de entidades sen fins lucrativos elabora voluntariamente as contas anuais agregadas ou combinadas das entidades que a integran, estas contas formularanse aplicando de forma obrigatoria as normas de formulación de contas anuais consolidadas aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

A formulación e aprobación destas contas anuais e, se for o caso, a posterior revisión polo órgano competente, seguirá o réxime previsto para as contas consolidadas na correspondente norma reguladora do réxime xurídico da entidade. As contas anuais deberán ser asinadas por todas as persoas que teñan conferida a facultade para isto e, se faltar a sinatura dalgún, farase expresa indicación da causa en cada un dos documentos en que falte. En todo caso, as contas anuais expresarán a data en que se formularon.

3. As contas anuais consolidadas depositaranse no Rexistro mercantil conforme o disposto na sección 2ª do capítulo III do título III do seu regulamento.

Disposición adicional segunda. *Asociacións deportivas.*

As normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos non serán de aplicación ás federacións deportivas españolas e federacións territoriais de ámbito autonómico integradas nelas nin aos clubs profesionais e asociacións deportivas declarados de utilidade pública que, atendendo aos termos da disposición transitoria quinta do Real decreto 1514/2007, polo que se aproba o Plan Xeral de Contabilidade, se rexerán pola Orde do Ministerio de Economía e Facenda do 2 de febreiro de 1994 para o caso das federacións deportivas, e pola Orde do Ministerio de Economía do 27 de xuño de 2000 no caso de clubs profesionais e asociacións deportivas, sen prexuízo de que nas contas anuais se inclúa a información que, cando teñan o carácter de utilidade pública, se require na adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos. En concreto, incluirán na memoria das contas anuais información relativa a:

- a) Actividade da entidade.
- b) Se for o caso, as bases de presentación e a información da liquidación do orzamento.
- c) Excedente do exercicio.
- d) Ingresos e gastos.
- e) Aplicación de elementos patrimoniais a fins propios.
- f) Cambios no órgano de goberno, dirección e representación.
- g) Información sobre autorizacións outorgadas pola autoridade administrativa correspondente que sexan necesarias para determinadas actuacións.
- h) Calquera outra información significativa.

Disposición adicional terceira. *Axustes derivados do abandono dos criterios específicos aplicables polas microentidades.*

Ao inicio do primeiro exercicio en que unha entidade deixe de aplicar os criterios específicos das microentidades, os novos criterios aplicaranse de forma retroactiva. A contrapartida dos axustes que se deban realizar para recoñecer os activos e pasivos que procedan será unha partida de reservas salvo que, de acordo cos criterios incluídos na segunda parte das normas de adaptación incluídas no anexo I, se deban utilizar outras partidas do patrimonio neto.

Nas primeiras contas anuais que se formulen abandonando os criterios específicos aplicables polas microentidades, a entidade creará na memoria un punto coa denominación «Aspectos derivados do abandono dos criterios específicos aplicables polas microentidades», no cal se mencionarán as diferenzas entre os criterios contables específicos das microentidades aplicados no exercicio anterior e os actuais, ben como a cuantificación do impacto que produce esta variación de criterios contables no patrimonio neto da entidade.

Disposición adicional cuarta. *Incorporación dos criterios específicos aplicables polas microentidades.*

No exercicio en que unha entidade pase a aplicar os criterios específicos de microentidades, realizará esta aplicación de forma prospectiva desde o inicio dese exercicio, e débense contabilizar de acordo cos anteriores criterios os saldos pendentes de cancelación.

Na memoria das contas anuais informarase sobre o tratamento contable de cada un dos acordos de arrendamento financeiro subscritos.

Disposición adicional quinta. *Aplicación polas entidades sen fins lucrativos de criterios do Plan Xeral de Contabilidade de pemes cando en exercicios previos se utilizaron criterios do Plan Xeral de Contabilidade.*

No primeiro exercicio en que unha entidade, en cumprimento do establecido nas presentes normas de adaptación, deixe de aplicar os criterios do Plan Xeral de Contabilidade e aplique os criterios do Plan Xeral de Contabilidade de pemes, realizará esta aplicación de forma retroactiva, e cancelaranse ao inicio dese exercicio os axustes por cambios de valor que figuren no patrimonio neto con cargo ou aboamento ás partidas dos instrumentos financeiros que orixinasen os citados axustes.

Nas primeiras contas anuais que se formulen aplicando criterios do Plan Xeral de Contabilidade de pemes, a entidade creará na memoria un número coa denominación «Aspectos derivados da transición aos criterios do Plan Xeral de Contabilidade de pemes», no cal se incluírá unha explicación das principais diferenzas entre os criterios contables aplicados no exercicio anterior e os actuais, ben como a cuantificación do impacto que produce esta variación de criterios contables no patrimonio neto da entidade.

Disposición adicional sexta. *Axustes derivados da aplicación de criterios do Plan Xeral de Contabilidade polas entidades sen fins lucrativos.*

Ao inicio do primeiro exercicio en que a entidade deixe de aplicar os criterios do Plan Xeral de Contabilidade de pemes, incluídos, se for o caso, os criterios de rexistro e valoración específicos para microentidades, aplicará os criterios do Plan Xeral de Contabilidade de forma retroactiva, e débense rexistrar todos os activos e pasivos cuxo recoñecemento exige o Plan Xeral de Contabilidade. A contrapartida dos axustes que se deban realizar será unha partida de reservas salvo que, de acordo cos criterios incluídos na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade, se deban utilizar outras partidas do patrimonio neto.

Nas primeiras contas anuais que se formulen aplicando os criterios do Plan Xeral de Contabilidade a entidade creará na memoria un punto específico coa denominación «Aspectos derivados da transición aos criterios do Plan Xeral de Contabilidade», no cal se incluírá unha explicación das principais diferenzas entre os criterios contables aplicados no exercicio anterior e os actuais, ben como a cuantificación do impacto que produce esta variación de criterios contables no patrimonio neto da entidade.

Disposición transitoria única. *Regras de aplicación das normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos no primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2012.*

1. O balance de apertura do exercicio en que se apliquen por primeira vez as presentes normas de adaptación elaborárase de acordo coas seguintes regras:

- a) Reclasifícaranse os elementos patrimoniais en sintonía co disposto nestas normas.
- b) Valoráranse estes elementos patrimoniais polo seu valor en libros; e
- c) Comprobarase a súa deterioración de valor nesa data.

Sen prexuízo do anterior, a entidade poderá optar por valorar todos os elementos patrimoniais recollidos na letra a) anterior polo importe que corresponda da aplicación retroactiva destas normas.

A contrapartida dos axustes que se deban realizar para dar cumprimento á primeira aplicación destas normas será unha partida de reservas.

2. As contas anuais correspondentes ao primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2012 poderán ser presentadas:

- a) Incluindo información comparativa sen adaptar aos novos criterios, caso en que as contas anuais se cualificarán como iniciais para os efectos derivados da aplicación do principio de uniformidade e do requisito de comparabilidade.

b) Incluindo información comparativa adaptada aos novos criterios. Neste caso a data de primeira aplicación é a data de comezo do exercicio anterior ao que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2012.

3. Na memoria das contas anuais correspondentes ao primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2012, creárase un punto coa denominación de «Aspectos derivados da transición ás novas normas contables» en que se incluíra unha explicación das principais diferenzas entre os criterios contables aplicados no exercicio anterior e no presente, ben como a cuantificación do impacto que produce esta variación de criterios contables no patrimonio neto da entidade.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Queda derogado o Real decreto 776/1998, do 30 de abril, polo que se aproban as normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos e as normas de información orzamentaria destas entidades, ben como as normas de igual ou inferior rango cuxo contido se opoña ao establecido neste real decreto.

Disposición derradeira primeira. *Habilitación normativa.*

1. De acordo co previsto na disposición derradeira primeira da Lei 16/2007, do 4 de xullo, de reforma e adaptación da lexislación mercantil en materia contable para a súa harmonización internacional con base na normativa da Unión Europea, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas poderá aprobar, mediante resolución, normas de obrigado cumprimento que desenvolvan as normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos e as súas normas complementarias, en particular, en relación coas normas de rexistro e valoración e as normas de elaboración das contas anuais. Estas normas deberanse axustar ao procedemento de elaboración regulado no artigo 24.1 da Lei 50/1997, do 27 de novembro, do Goberno.

2. Con obxecto de facilitar a aplicación das normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas aprobará, mediante resolución, un texto que de forma refundida presente o Plan de Contabilidade e o Plan de Contabilidade das Pequenas e Medianas Entidades sen Fins Lucrativos, para o cal deberá axustarse á regulación contida no anexo I que se insire a seguir. Estas normas deberán seguir o procedemento de elaboración regulado no artigo 24.1 da Lei 50/1997, do 27 de novembro, do Goberno.

Disposición derradeira segunda. *Título competencial.*

O presente real decreto, en relación coas asociacións declaradas de utilidade pública, apróbase ao abeiro do artigo 149.1.14 da Constitución, sen prexuízo dos réximes tributarios forais vixentes nos Territorios Históricos do País Vasco e na Comunidade Foral de Navarra.

Disposición derradeira terceira. *Entrada en vigor.*

A presente norma entrará en vigor o 1 de xaneiro de 2012 e será de aplicación nos termos previstos no presente real decreto, para os exercicios económicos que se inicien a partir da dita data.

Dado en Madrid o 24 de outubro de 2011.

JUAN CARLOS R.

A vicepresidenta do Goberno de Asuntos Económicos
e ministra de Economía e Facenda,
ELENA SALGADO MÉNDEZ

ANEXO I

Normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos

1. No anterior marco de regulación, Plan Xeral de Contabilidade de 1990 e as súas disposicións de desenvolvemento, aprobáronse as normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos e as súas normas de información orzamentaria. A iniciativa encontraba xustificación nas especiais características que teñen este tipo de entidades, cuxa actividade principal non persegue a obtención dun lucro senón fins de interese xeral.

Após a aprobación do Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, polo que se aproba o Plan Xeral de Contabilidade, ben como do Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, polo que se aproba o Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas e os criterios contables específicos para microempresas, en virtude da disposición transitoria quinta do Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro (cun contido similar á disposición transitoria sexta do Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro), mantívose a vixencia da citada adaptación, salvo naqueles aspectos que de forma expresa se opuxesen aos criterios contidos no novo Plan.

Co obxecto de clarear a súa aplicación, e en sintonía co citado dereito transitorio, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas publicou no seu boletín (BOICAC) número 73, de setembro de 2008, a interpretación sobre os criterios que debían seguir as entidades non lucrativas, suxeitas até o momento ás normas de adaptación de 1998, para elaboraren as súas contas anuais nos exercicios iniciados a partir do 1 de xaneiro de 2008. Por maior abastanza, no BOICAC número 76, de decembro de 2008, publicouse outra interpretación sobre o contido concreto dos modelos de balance e conta de resultados que debían elaborar estas entidades.

As normas que agora se aproban, froito da habilitación atribuída ao Goberno na disposición derradeira terceira da Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións, para actualizar as normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos, asumen, no fundamental, a citada doutrina e teñen por obxecto recoller, no marco do novo Plan Xeral de Contabilidade, o tratamento de aspectos específicos propios das entidades sen fins de lucro, recollendo as diferentes actividades que realizan este tipo de entidades.

2. As presentes normas, igual que o seu antecedente inmediato, teñen como destinatario as citadas entidades e son de obrigado cumprimento para as fundacións de competencia estatal e as asociacións declaradas de utilidade pública, sen prexuízo de que outras entidades poidan quedar incluídas obrigatoriamente dentro do seu ámbito de aplicación se a correspondente norma substantiva así o dispón.

Neste senso, sería desexable que se a respectiva norma reguladora impón a obriga de levar unha contabilidade que exprese a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da entidade, o rexistro, valoración e presentación das operacións nas contas anuais se realizase sobre a base da integridade dos criterios que agora se aproban, desaconsellándose, en consecuencia, unha aplicación «á carta» destas disposicións.

Para a súa elaboración partiuse do traballo realizado polo grupo de expertos nomeados polo presidente do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, na Resolución do 18 de novembro de 2010, integrado por técnicos do propio instituto, asociacións representativas do sector e por profesionais e académicos que achegaron os seus coñecementos e experiencia de grande utilidade tanto desde unha consideración global como referidas a operacións específicas deste tipo de entidades, unindo así a dobre perspectiva teórica e pragmática plasmada na dinámica evolutiva do mundo das entidades non lucrativas.

Do anterior dedúcese que estas normas de adaptación axustadas ao Plan Xeral de Contabilidade é a obra dun conxunto moi amplo de expertos contables en cuxa configuración se procurou un adecuado equilibrio na participación de profesionais

expertos na contabilidade de entidades sen fins de lucro, profesores universitarios relacionados coa materia e representantes da Administración pública.

Así mesmo, aínda que se valoraron todos os criterios expostos polos distintos compoñentes do grupo de traballo, nas decisións adoptadas primaron aqueles que, de acordo coas liñas marcadas polo Plan Xeral de Contabilidade e atendendo á natureza dos feitos, permiten lograr un adecuado reflexo contable da súa significación económica e financeira.

3. A adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos vén imposta polas características diferenciais do suxeito contable a que vai dirixida. Son entidades cuxo obxectivo non é obter un lucro comercial senón perseguir fins de interese xeral en beneficio da comunidade, entre os cales se poden citar os de asistencia social, cívicos, educativos, culturais, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para o desenvolvemento, de defensa do ambiente ou de fomento da economía ou da investigación, de promoción do voluntariado ou calquera outro de natureza análoga.

No transcurso das diferentes reunións, os integrantes do grupo de traballo tiveron en todo momento presente esta circunstancia. É dicir, o feito de que a contabilidade das entidades sen fins lucrativos non pode descoñecer o elemento que as caracteriza, a ausencia de lucro, se se compararen con outros operadores económicos que interveñen no mercado co obxectivo de rendibilizar o seu investimento, con carácter xeral, en forma de fluxos de efectivo.

Fronte a estes operadores, as entidades sen fins lucrativos non buscan o beneficio propio e a súa posterior distribución entre os socios ou partícipes, senón o beneficio da comunidade en xeral, o que motiva que a imaxe fiel que deben mostrar as súas contas anuais, en particular, a súa conta de resultados, debe incidir na presentación dos recursos obtidos nun período e o seu emprego ou destino na consecución dos diferentes fins, co obxectivo de que a información subministrada sexa comprensible e útil para os achegantes, beneficiarios e outros interesados, como a Administración pública.

En definitiva, os achegantes de fondos nestas entidades non toman as súas decisións de «investir» en función do rendemento xerado pola súa achega, senón dependendo dos citados fins, cos cales se identifican, e do seu grao de cumprimento.

4. As normas que agora se aproban, na medida en que supoñen un desenvolvemento normativo da Lei 16/2007, do 4 de xullo, e unha adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos, igual que a citada normativa, teñen como obxectivo profundar na harmonización da normativa contable nacional coa internacional. Por isto, introducen no marco contable que resulta de aplicación nas contas anuais individuais das entidades sen fins lucrativos españolas unhas normas compatibles coas normas internacionais, incluíndo as precisións que se consideran necesarias para tratar desde unha perspectiva económica racional a especialidade destas entidades.

Neste punto cómpre pór de manifesto a ausencia no momento presente dunha norma internacional de información financeira que regule o tratamento contable aplicable á actividade desenvolvida polas entidades non lucrativas. Non obstante, pódese salientar neste ámbito o labor do FASB (Financial Accounting Standards Board) norteamericano, a través do seu documento de Declaración de conceptos número 4, sobre os obxectivos da información financeira nas entidades sen ánimo de lucro, ben como o contido da codificación de normas contables americanas que no seu Concepto 958 «Not-for-profit Entities» integrou a contabilidade das entidades non lucrativas.

Do mesmo modo, dentro do contexto internacional cabe considerar como referente, pola similitude na propia esencia e obxecto de carácter social das entidades non lucrativas coas de carácter público, as Normas internacionais para o sector público emitidas polo IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), cuxo obxecto é tratar as especialidades contables das entidades do sector público e promover ao mesmo tempo neste ámbito a converxencia coas propias Normas internacionais de información financeira.

A nivel interno, cómpre facer referencia ao traballo desenvolvido nos últimos anos pola Asociación Española de Contabilidade e Administración de Empresas, materializado

nos seguintes textos: documento n.º 1: Marco conceptual da información financeira para entidades sen fins lucrativos, de xuño de 2008, e documento n.º 2: Os estados contables das entidades sen fins lucrativos, de 2010.

As citadas experiencias foron tomadas polo grupo de traballo como fonte de inspiración para o documento que serviu de base para redactar as presentes normas.

5. A adaptación ten a mesma estrutura que o Plan Xeral de Contabilidade, aínda que se considerou conveniente, por economía de medios, recoller unicamente as normas específicas destas entidades, é dicir, as que están máis estreitamente relacionadas coas actividades realizadas no cumprimento dos seus fins, sen ánimo de lucro, con independencia de que a entrega dos bens ou a prestación do servizo se outorgue de forma gratuíta ou mediante contraprestación.

O tratamento contable dos restantes feitos e transaccións non presenta diferenza ningunha co previsto na norma xeral, circunstancia que xustifica a técnica de normalización que se escolleu, en prol da clareza. Para tal efecto merece destacarse a habilitación conferida ao Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas para que elabore, mediante resolución, un texto que de forma refundida presente o Plan de Contabilidade das Entidades sen Fins Lucrativos e o Plan de Contabilidade das Pequenas e Medianas Entidades sen Fins Lucrativos, considerando a regulación específica que agora se aproba, co obxectivo de proporcionar a estes suxeitos contables un marco operativo único que conteña todos os elementos necesarios para o rexistro das operacións que poidan realizar, incluídas as que se deriven, se for o caso, da actividade de carácter mercantil ou con ánimo de lucro. Neste labor, loxicamente, deberanse considerar os criterios que agora se aproban.

En consecuencia, as entidades sen fins lucrativos deberán aplicar de forma obrigatoria a todas as operacións e feitos económicos non previstos nesta adaptación o Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, o Plan Xeral de Contabilidade para Pequenas e Medianas Empresas, ben como os criterios específicos das microentidades.

De acordo co indicado, inclúense cinco partes:

- Marco conceptual da contabilidade.
- Normas de rexistro e valoración.
- Contas anuais.
- Cadro de contas.
- Definicións e relacións contables.

6. En comparación co Marco conceptual da contabilidade das empresas, o aprobado para as entidades sen fins lucrativos inclúe os seguintes cambios:

A primeira e, talvez, a de maior incidencia é a modificación que afecta os documentos que integran as contas anuais, ao presentarse nun só estado a conta de resultados, as variacións no patrimonio neto que as empresas mostran na conta de perdas e ganancias e o estado de cambios no patrimonio neto.

A Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións, e a Lei orgánica 1/2002, do 22 de marzo, reguladora do dereito de asociación, dispoñen que os documentos que integran as contas anuais son o balance, a conta de resultados e a memoria, sen mencionar os dous novos documentos, o estado de cambios no patrimonio neto e o estado de fluxos de efectivo. A diverxencia loxicamente responde ao feito de que a redacción das citadas normas é anterior á reforma incorporada no artigo 34 do Código de comercio pola Lei 16/2007, do 4 de xullo.

Deixando á marxe esta circunstancia e entrando no fondo da cuestión, en particular, cal debería ser o contido adecuado da conta de resultados dunha entidade sen fins lucrativos, despois dun intenso debate a maioría do grupo consideraba que este documento debía mostrar os aumentos e diminucións do patrimonio neto producidos no exercicio, como expresión da variación nos recursos netos non exixibles postos ao dispor da entidade, nese exercicio, para o cumprimento dos seus fins.

Así, fronte á opción de limitarse ao modelo regulado para as empresas, a maioría dos integrantes do grupo sostiñan que a dita conta, ademais de corresponderse mellor co

obxectivo de imaxe fiel que debe lograr a contabilidade destas entidades, en función da súa especial natureza, estaba en sintonía co criterio seguido por outros emisores de normas a nivel internacional, como por exemplo o FASB nos E.U. A nivel interno cabe salientar que o criterio escollido tamén está en liña co proposto pola Comisión de Entidades sen Fins Lucrativos da Asociación Española de Contabilidade e Administración de Empresas no documento n.º 2: Os estados contables das entidades sen fins lucrativos, de 2010.

Unha vez fixado este contido «amplo» da conta de resultados, os integrantes do grupo de traballo concluíron que a inclusión dun estado de cambios no patrimonio neto, lóxicamente, carecía xa de relevancia.

Por último, respecto ao estado de fluxos de efectivo considerouse que o máis oportuno era situalo na memoria á vista da previsión legal sobre os documentos que integran as contas anuais das fundacións de competencia estatal.

O segundo cambio salientable no marco conceptual é o introducido na redacción dos elementos que integran as contas anuais: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos e gastos. En particular, a nova definición de «activo» e o seu criterio de recoñecemento en resposta aos obxectivos de natureza social que, con carácter xeral, perseguen estas entidades, circunstancia que exige substituír a referencia ao logro de beneficios ou rendementos económicos pola expectativa de obter rendementos aproveitables na actividade futura, mención que engloba os primeiros e adicionalmente amplía a definición a aqueles que sen xeraren os citados beneficios si que incorporan un potencial de servizo para os usuarios da entidade.

En sintonía con esa finalidade, a terceira modificación relevante é a introducida nos criterios de valoración, nos cales se incorpora o custo de reposición como a mellor estimación do valor en uso dos activos non xeradores de fluxos de efectivo, para os efectos de calcular a súa deterioración, lembrando por analoxía o tratamento regulado na Orde EHA/733/2010, do 25 de marzo, para os activos non xeradores de fluxos de efectivo das empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

Para finalizar coa exposición dos aspectos máis innovadores recollidos no marco conceptual é necesario facer unha breve referencia a como se resolveu a confluencia nunhas mesmas contas anuais da actividade propia e a actividade mercantil que poidan realizar algunhas entidades, cando a súa norma substantiva así o prevexa.

O artigo 25.9 da Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións de competencia estatal dispón que cando se realicen actividades económicas, a contabilidade destas entidades axustarase ao disposto no Código de comercio. Pola súa parte, o artigo 23 do seu regulamento de desenvolvemento establece que as fundacións poderán desenvolver actividades propias e actividades mercantís, identificándose, para estes exclusivos efectos, unha correspondencia entre os termos «actividade económica» e «actividade mercantil». Pola súa vez, da lectura do artigo 23.2 do citado regulamento parece inferirse que esta última, con carácter xeral, é a realizada pola entidade cando percibe un prezo de mercado polo servizo que presta, á marxe de que estea relacionada cos fins fundacionais, sexa complementaria ou accesoria.

Neste contexto normativo, e co obxectivo de preservar a comparabilidade da información económico-financiera da actividade empresarial no modelo contable interno, independentemente de cal sexa a natureza xurídica do operador económico que a realiza, esta regulación determina que os criterios contables aplicados por estas entidades no exercicio da súa actividade mercantil non difiran dos aplicados polas empresas, sen prexuízo das diferenzas xa apuntadas en relación cos documentos que integran as contas anuais que en todo caso serán os fixados pola norma reguladora do réxime xurídico da entidade.

7. A segunda parte das normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás entidades sen fins lucrativos contén as normas de rexistro e valoración aplicables ás distintas transaccións ou feitos económicos, ben como aos diversos elementos patrimoniais.

Cómpre lembrar que os criterios que se incluíron na adaptación se deben complementar cos previstos na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, no Plan Xeral de Contabilidade de pemes, salvo que os aprobados se opoñan á regulación xeral, caso en que, loxicamente, prevalecerá a norma especial aquí regulada.

Así, as materias que se considerou necesario desenvolver ou regular de maneira específica son as seguintes:

- Inmobilizado material non xerador de fluxos de efectivo.
- Normas particulares sobre os gastos de investigación e desenvolvemento que se poidan cualificar como activos non xeradores de fluxos de efectivo.
 - Bens do patrimonio histórico.
 - Créditos e débitos pola actividade propia.
 - Existencias non xeradoras de fluxos de efectivo.
 - Impostos sobre beneficios.
 - Gastos e ingresos das entidades non lucrativas.
 - Subvencións, doazóns e legados recibidos.
 - Fusións entre entidades non lucrativas.

8. O Plan Xeral de Contabilidade dispón que se recoñecerá unha perda por deterioración de valor dun ben de inmovilizado se o seu valor en libros é superior ao seu importe recuperable, entendido este como o maior importe entre o seu valor razoable menos os custos de venda e o seu valor en uso.

En función das especiais características das entidades non lucrativas, cuxo obxecto non é a obtención dun rendemento económico e cuxos activos, en consecuencia, non teñen por finalidade xerar fluxos de efectivo, a maioría dos integrantes do grupo de traballo non consideraba adecuado aplicar o dito criterio, porque nalgúns casos sería complexo determinar o valor razoable destes bens e, con carácter xeral, non se podería determinar o seu valor en uso por referencia aos fluxos de efectivo. Polo contrario, entendían acertado que o tratamento desta perda por deterioración se realizase tomando como referente o potencial de servizo que mantén o activo en sintonía coa regulación incluída na Orde EHA/733/2010, do 25 de marzo, para os activos non xeradores de fluxos de efectivo das empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

A citada orde, inspirada na Norma internacional de contabilidade do sector público n.º 21. Deterioración dos activos non xeradores de efectivo, substitúe o valor en uso polo «custo de reposición depreciado» como parámetro para realizar o «test de deterioración».

Así mesmo, e no ámbito concreto das fundacións, outros países (é o caso de Australia; «ACT Accounting Policy – Impairment of Assets», de novembro de 2008) aceptaron criterios similares ao do custo de reposición depreciado para contabilizar a deterioración de valor dos activos afectos á actividade non lucrativa.

Neste punto, abriuse un intenso debate sobre a conveniencia de adxectivar os activos das entidades non lucrativas como non xeradores de fluxos de efectivo, sendo a regra xeral precisamente esta, é dicir, o feito de que estes bens non producen eses rendementos, diferenciación que adicionalmente podería orixinar unha dificultade engadida como é a necesidade de identificar as dúas categorías de elementos do inmovilizado, os xeradores e os non xeradores de fluxos de efectivo, debendo aplicar aos primeiros os criterios xerais do Plan en materia de deterioración, baixas e permutas e a estes últimos os que agora se aproban.

Finalmente, mantense esta división como reflexo da propia diferenza que subxace na análise económica destes activos: uns mantidos coa finalidade de xerar fluxos de efectivo, en consecuencia, cunha motivación análoga á que soporta o criterio aplicable no marco xeral, que a norma non pode descoñecer sen risco de introducir distorsións e incoherencias no modelo contable interno, e os outros alleos á dita finalidade, circunstancia que motiva outorgarlles un adecuado tratamento contable na liña que se expuxo.

Por maior abastanza, é preciso indicar que, tal e como se aclara na propia norma naqueles casos en que poida non estar claro se un activo se posúe coa finalidade principal

de xerar ou non un rendemento comercial, dados os obxectivos que perseguen as entidades non lucrativas, existe unha presunción de que, salvo clara evidencia do contrario, tales activos pertencen á categoría de activos non xeradores de fluxos de efectivo.

Outra novidade incluída na norma sobre inmovilizado material é o tratamento contable das permutas, cando se intercambian bens de inmovilizado non xeradores de fluxos de efectivo. Nestes casos, a maioría dos integrantes do grupo tamén consideraba que a regulación do Plan Xeral de Contabilidade se debía exceptuar e que, considerando a natureza destas entidades, o máis oportuno era asimilar o tratamento contable destas operacións ao previsto na regulación xeral para o suposto das permutas non comerciais.

Sen prexuízo do indicado, hai que salientar a natureza especial destes criterios, limitados no seu alcance aos activos non xeradores de fluxos de efectivo. En consecuencia, se estas entidades posúen activos coa finalidade de xerar fluxos de efectivo aplicarán o Plan Xeral de Contabilidade para recoñecer e valorar as operacións de permuta, as baixas e a deterioración dos elementos do inmovilizado.

Adicionalmente precísase o criterio que se seguirá cando, existindo perdas por deterioración previamente contabilizadas, o valor razoable do activo recibido supera o valor contable do entregado, en sintonía coa regulación vixente nesta materia para as empresas.

Tamén se aclara, conforme as disposicións do Plan de empresas e a propia regulación substantiva, que as achegas realizadas a título de dotación fundacional ou fondo social deben recoñecerse polo seu valor razoable. O achegante contabilizará esta operación como un gasto, en sintonía coa doutrina do ICAC sobre o rexistro destas operacións que, cando sexan de carácter excepcional e contía significativa, se mostrará na partida «Outros resultados» que se debe crear formando parte do excedente da actividade, de acordo coa norma 7.^a de elaboración das contas anuais, contida na terceira parte do Plan Xeral de Contabilidade.

Por último, a norma de inmovilizado material trata as operacións de cesión de uso sen contraprestación cando a entidade actúa como cedente e a norma sobre subvencións, doazóns e legados analiza os diferentes supostos en que resulta beneficiaria da cesión, en ambos os casos asumindo a doutrina do ICAC na resposta ás consultas formuladas polas entidades non lucrativas sobre estas cuestións.

9. En relación co inmovilizado intanxible, a definición e o criterio de recoñecemento dun activo que se recolle no marco conceptual exige, pola súa vez, precisar na norma terceira o tratamento dos gastos de investigación e desenvolvemento que cumpran os requisitos para cualificarse como inmovilizado non xerador de fluxos de efectivo.

10. A norma cuarta está dedicada ao tratamento contable dos bens do patrimonio histórico. O principal debate arredor destes bens centrouse na conveniencia ou non de manter a norma de valoración específica do ano 1998 sobre valoración inicial, cando se recibían a título gratuíto, e o tratamento contable das reparacións e conservacións de carácter extraordinario que acostuman requirir estes activos.

A maioría dos integrantes do grupo postulábanse por non introducir diferenzas neste caso, en relación co modelo xeral e, en consecuencia, por recoñecelos no momento inicial polo seu valor razoable, sen prexuízo de que dada a natureza destes bens, cando non se puidese estimar de forma fiable ese valor, o prezo de adquisición estivese formado polo importe satisfeito polos gastos de acondicionamento en que se incorreu.

Ademais, dada a notable dificultade en moitas ocasións de ponderar un adecuado valor razoable para este tipo de bens, os integrantes do grupo coincidían en que un bo indicador do citado valor podería ser o importe por que se encontren asegurados, o valor en uso alternativo, o valor por que foi adquirido polo doador ou o importe por que figuran na súa contabilidade. Loxicamente, naqueles casos en que haxa varios valores dispoñibles, a norma non permite optar por calquera deles senón polo máis fiable en sintonía co previsto no Marco conceptual da contabilidade, considerando o custo de obter os ditos valores.

Sobre a conveniencia de estender o criterio de non amortización a outros activos que non gocen da cualificación legal de bens do patrimonio histórico, os integrantes do grupo expresaron que podería estar xustificado sempre que a entidade acredite que a vida útil deses bens tamén é indefinida. Para tal efecto débese considerar que para que se poida exceptuar tal regra o activo non debería sufrir desgaste polo seu funcionamento, uso ou disfrute. É dicir, o seu valor cultural ou histórico está previsto (hai evidencia) que vaia perdurar ao longo do tempo, e o seu tedor garante a súa protección e conservación coas oportunas infraestruturas tecnolóxicas.

En coherencia co anterior, se por diversas causas como vibracións, o uso do público, polución, etcétera, eses activos deben ser obxecto de continuas reparacións, restauracións e arranxos para preservar o seu valor, deberán ser obxecto de amortización. Así mesmo, haberá que ter en conta que calquera custo de rehabilitación ou similar que se capitalizase, distinto dos custos de conservación ou mantemento habituais, deberá amortizarse ao longo do tempo en que se obteñan os beneficios económicos ou potencial de servizo por ter incorrido neses custos.

Por último, se os citados activos teñen a súa orixe nos traballos realizados pola propia entidade, os integrantes do grupo consideraban que, salvo proba en contrario, se debería presumir que o requisito mencionado máis arriba non se cumpre, de forma que deberían ser obxecto de amortización sobre a base das estimacións oportunas en que se determine a súa vida útil e o criterio para contabilizar a depreciación sistemática.

11. A norma quinta dedícase aos créditos e débitos orixinados no cumprimento de fins. Destaca a regulación dos préstamos concedidos no exercicio da actividade propia a tipo de xuro cero ou por baixo do xuro de mercado, en sintonía co criterio xeral incluído no Plan de empresas, co obxecto de que a diferenza entre o valor razoable do crédito na data da súa concesión e o importe entregado poña de manifesto a axuda monetaria outorgada.

Outro aspecto debatido en profundidade foi o tratamento contable das axudas plurianuais concedidas pola entidade, de maneira irrevogable e incondicional, é dicir, o daquelas cuxo outorgamento pon de manifesto un pasivo no momento inicial e o correspondente dereito de cobramento no beneficiario, centrándose a discusión no criterio que se debía seguir para valorar esta débeda. Así, fronte aos integrantes que defendían a que poderíamos denominar solución máis ortodoxa, consistente en recoñecer o gasto e o pasivo polo valor actual da axuda concedida e, posteriormente, actualizar a débeda contabilizando o correspondente gasto financeiro, outros integrantes do grupo sostiñan que a complexidade deste criterio facía aconsellable recoñecer a axuda e a débeda polo seu valor nominal ou, alternativamente, o pasivo polo seu valor actual e contabilizar a diferenza co gasto, rexistrado polo nominal, nunha sorte de conta compensadora.

Co obxecto de conciliar ambas as posturas, na norma prosperou o recoñecemento do gasto e do pasivo polo valor actual, pero habilítase ao mesmo tempo a posibilidade do seu rexistro polo valor nominal naqueles casos en que a entidade opte por aplicar os criterios de rexistro e valoración específicos das microentidades.

12. Na norma sexta régulanse as existencias entregadas sen contraprestación ou por un importe simbólico ou reducido e, en calquera caso, inferior ao seu valor de mercado, sinalando que deben lucir como un gasto na conta de resultados polo seu valor contable.

A regulación especial das existencias non xeradoras de fluxos de efectivo complétase coa aplicación, para os efectos de calcular a súa posible deterioración, dun criterio similar ao descrito para o inmovilizado.

13. O tratamento contable do gasto por imposto sobre sociedades incluído na adaptación aclara que os resultados procedentes das actividades económicas exentas orixinarán o oportuno axuste para os exclusivos efectos de calcular a base impositiva, o que motivará, dada a súa natureza de diferenza permanente, un menor imposto corrente.

14. Tamén son salientables os criterios establecidos para o recoñecemento e valoración dos gastos e ingresos que se producen de forma máis habitual nestas organizacións.

En particular, a norma oitava dispón que as axudas outorgadas se recoñecerán no momento en que se aprobe a súa concesión, de acordo co principio de devengo.

Adicionalmente claréxase o tratamento dos desembolsos realizados para a organización de eventos futuros, unha cuestión que suscitou dúbidas na práctica, sinalando que se deberán recoñecer, con carácter xeral, na conta de resultados da entidade como un gasto na data en que se incorra neles.

Na contabilización dos ingresos propios da entidade, á marxe de concretarse a aplicación do principio de devengo e recordarse a necesidade de efectuar as oportunas periodificacións, unha cuestión merece resaltarse sobre as demais. A circunstancia de que as entregas de bens e prestacións de servizos se contabilicen polo importe acordado, sempre que respondan á lóxica que sostén estas entidades, é dicir, sempre que a diferenza sexa a favor do beneficiario ou usuario como expresión da axuda ou servizo prestado pola entidade en cumprimento dos seus fins.

15. Unha disposición moi desenvolvida e amplamente debatida no grupo é a norma novena dedicada ás subvencións, doazóns e legados recibidos.

Nela, ademais de recoller a doutrina do ICAC sobre determinadas operacións, tamén se refunden e revisan os criterios xerais na materia contidos no Plan de empresas, posteriormente desenvolvidos na disposición adicional única da Orde EHA/733/2010, do 25 de marzo, respecto a cando se debe cualificar unha subvención como non reintegrable.

É conveniente aclarar, ante as dúbidas que se suscitaron no seo do grupo de traballo, que a entidade só actuará como mero intermediario cando non sexa a beneficiaria da axuda, é dicir, cando, actuando por conta da persoa ou órgano concedente, as facultades que se lle confiren para fixar as condicións que deben cumprir os beneficiarios e avaliar o seu grao de cumprimento, co obxecto de asignar as axudas, sexan moi reducidas ou case nulas. A sensu contrario, a entidade actuará por conta propia naqueles casos en que, a pesar de que o achegante impoña unha condición, por exemplo, restrinxir o emprego dos fondos recibidos a unha determinada finalidade que desexa promover, a entidade reteña o control sobre os fondos recibidos e, en consecuencia, sexa ela a que en última instancia estableza os criterios para a súa repartición.

Tamén cabe precisar que, en relación co tratamento contable das axudas non monetarias recibidas e, en particular, das prestacións de servizos, se concluíu que non se podían cualificar como tales as que preste o voluntariado, é dicir, as persoas físicas que de forma altruísta colaboren coa entidade desempeñado un traballo alleo ao exercicio da súa actividade empresarial ou profesional.

16. Por último, na norma décima regúlanse os aspectos xerais relacionados co tratamento contable das fusións entre entidades non lucrativas, resultando de aplicación exclusivamente ás operacións de reestruturación en que interveñan exclusivamente entidades non lucrativas.

17. A terceira parte da adaptación inclúe as normas de elaboración das contas anuais e os modelos de balance, conta de resultados e memoria que deben aprobar as entidades sen fins lucrativos, de acordo coa súa normativa específica.

Seguindo os criterios do Plan Xeral de Contabilidade, a fin de facilitar a comparabilidade da información financeira, elaboráronse modelos de formato definido, con denominacións concretas e de aplicación obrigatoria. Así mesmo, elaboráronse tres modelos de contas anuais, o normal, o abreviado e o simplificado, que utilizarán as microentidades que opten polos criterios de rexistro e valoración incluídos no artigo 8 do real decreto polo que se aproban as presentes normas.

O artigo 25.3 da Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións, dispón que estas entidades poderán formular as contas anuais en modelo abreviado cando cumpran os requisitos establecidos ao respecto para as sociedades mercantís. Neste senso, a referencia ao importe neto da cifra anual de negocios establecida na lexislación mercantil enténdese realizada ao volume anual de ingresos pola actividade propia máis, se procede, a cifra anual de negocios da súa actividade mercantil. En esencia, tamén aplicarán os modelos abreviados, coas necesarias adaptacións, as entidades que opten

por seguir os criterios de rexistro e valoración incluídos na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de pemes.

Sen dúbida, a conta de resultados é a que presenta os cambios máis significativos ao transitarse dun documento onde se reflectían exclusivamente os ingresos e gastos imputados no resultado do exercicio a un modelo que presenta todos os cambios producidos no patrimonio neto, distinguindo os seguintes conceptos:

- Excedente do exercicio.
- Ingresos e gastos imputados directamente ao patrimonio neto.
- Reclasificacións ao excedente do exercicio.
- Axustes por cambios de criterios e erros.
- Achegas e diminucións da dotación fundacional ou fondo social.

Á vista desta composición infírese que o saldo da citada conta está formado polas achegas e diminucións da dotación fundacional ou fondo social, e por todos os ingresos e gastos do exercicio e dos exercicios anteriores que se deban rexistrar no presente por causa dun cambio de criterio ou a corrección dun erro contable.

No Plan Xeral de Contabilidade e no Plan Xeral de Contabilidade de pemes, a citada información móstrase no saldo do estado total de cambios no patrimonio neto. A conta de perdas e ganancias presenta o resultado do período de forma independente, configurándose a partir desta presentación unha magnitude illada que permite conformar o núcleo da base imponible do imposto sobre sociedades, ou aplicar as regras mercantís para identificar o beneficio repartible.

Ben que nas entidades sen fins lucrativos ambas as finalidades gozan de menor relevancia, non é menos certo que tanto a norma substantiva como a fiscal construíron a partir do resultado contable a existencia de obrigas moi relevantes como o grao de cumprimento do destino de rendas e ingresos aos fins propios.

Considerando esta circunstancia, e a natureza complementaria das disposicións de rexistro e valoración incluídas na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade e do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, na adaptación aclárase que as referencias que neses textos se efectúan á conta de perdas e ganancias se deben entender realizadas ao excedente da conta de resultados da nova adaptación. Unha vez establecido este punto de conexión entre ambos os modelos, o da empresa e o das entidades sen fins lucrativos, a presentación nun só documento da totalidade dos ingresos e gastos só redunda nun aumento da relevancia da información fornecida.

Tal e como se indicou, ademais de todos os ingresos e gastos, a nova conta de resultados, mostra as variacións do patrimonio neto que derivan das operacións directamente relacionadas cos aumentos ou diminucións da dotación fundacional ou fondo social. Este criterio persegue identificar a variación dos recursos non exixibles orixinada no exercicio, como indicador da capacidade para desenvolver os fins nos exercicios seguintes. É dicir, non se pretende asimilar o concepto de dotación ou achegas ao fondo social á definición de ingreso, e a súa diminución á de gasto, senón que a finalidade perseguida é mostrar o fondo económico da transacción, que, a diferenza das achegas ao capital das sociedades mercantís, non busca a súa recuperación máis unha rendibilidade, senón dotar de viabilidade económica un determinado proxecto, en cuxa consecución os citados fondos poderían chegar a consumirse.

18. A memoria, igual que ocorre co Plan Xeral de Contabilidade, adquire maior relevancia na adaptación que no seu antecedente inmediato. Incorpóranse tres modelos: o normal, o abreviado e o simplificado.

A utilización dos distintos modelos que, en todo caso, incorporan a información mínima que se debe consignar, dependerá do tamaño da entidade non lucrativa, de tal forma que o modelo de memoria abreviada debe ser utilizado polas entidades que cumpran os requisitos establecidos no Plan Xeral de Contabilidade para formularen balance e memoria abreviados, que se reproduciron na terceira parte da adaptación, ben como polas entidades que, cumprindo as condicións establecidas, opten pola aplicación dos criterios do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas.

O modelo simplificado de memoria debe ser empregado exclusivamente polas entidades que, cumprindo os requisitos establecidos, opten por aplicar os criterios específicos para microentidades.

En particular, atendendo ás especiais características da actividade realizada por estes suxeitos contables e en cumprimento do establecido na normativa específica, estes modelos incorporan puntos destinados a facilitar información sobre as seguintes materias:

- Bens integrantes do patrimonio histórico.
- Usuarios e outros debedores da actividade propia.
- Beneficiarios e acredores.
- Memoria de actividades.
- Aplicación de elementos patrimoniais a fins propios.
- Gastos de administración.
- Inventario.

A memoria de actividades e a aplicación dos elementos patrimoniais aos fins propios constitúen, sen dúbida, dúas das informacións máis relevantes que deben subministrar estas organizacións e que, en determinados casos, como sucede coas fundacións de competencia estatal, a correspondente norma substantiva exige como contido obrigatorio.

Por outra parte, débese destacar que as entidades que realicen actividades propias conxuntamente con actividades económicas/mercantís deberán incorporar ao modelo de memoria que utilicen un novo punto denominado «Elementos patrimoniais afectos á actividade mercantil», no cal se deberá diferenciar entre os elementos do activo e entre os ingresos e gastos os que están afectos á actividade propia ou á actividade mercantil, determinando tamén o excedente que corresponde a cada unha destas actividades.

Por último hai que sinalar que, aínda que na memoria se recolle información relevante para verificar o grao de realización de cada actividade ou o grao de cumprimento dos obxectivos, o plan de actuación non forma parte das contas anuais, sen prexuízo de que lóxicamente tivese que tomarse como referente para identificar a información que sobre o seu grao de cumprimento se debe incluír na memoria.

19. A cuarta parte da adaptación refírese ás novidades no cadro de contas, que normalmente empregarán as entidades sen fins de lucro e que igual que o Plan Xeral de Contabilidade e a adaptación de 1998 segue a clasificación decimal.

Na súa redacción tentouse respectar no posible a estrutura dos subgrupos e os títulos do Plan Xeral de Contabilidade, ben como as denominacións das contas específicas e a desagregación das contas en catro cifras que xa a adaptación de 1998 tivo que englobar en relación co Plan de 1990.

Por outra parte, na medida en que a Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións, prevé a posibilidade de que as entidades sen fins de lucro realicen conxuntamente coas propias actividades mercantís, caso este en que deben levar a contabilidade exixida polo Código de comercio e as súas disposicións complementarias, tentouse respectar todos os subgrupos e contas necesarias para que as entidades que de forma obrigatoria deban aplicar esta adaptación, ben como as entidades que de forma voluntaria opten por aplicala, poidan contabilizar o conxunto das actividades que realicen.

20. As novas definicións e relacións contables incluídas na quinta parte en relación coas recollidas no Plan de empresas coinciden na súa maioría coas existentes na adaptación de 1998, onde xa se fixo o esforzo de identificar os cambios necesarios respecto ao Plan de 1990, tanto en definicións como no movemento dalgunhas contas co fin de adaptalas ás peculiaridades das entidades sen fins lucrativos.

As relacións contables que agora se presentan, da mesma forma que xa viña recollendo a anterior adaptación, describen os motivos máis comúns de cargo e aboamento das contas, sen esgotar as posibilidades que cada unha delas admite. Por tanto, cando se trate de operacións cuxa contabilización non se recollese de forma explícita no texto, deberase formular o asiento ou asentos que procedan utilizando os criterios que naquel se establezan.

Tal e como xa expresaba a adaptación de 1998, a cuarta e quinta parte son de aplicación facultativa. Non obstante, é aconsellable que, no caso de facer uso desta opción, se utilicen denominacións similares co fin de facilitar a elaboración das contas anuais cuxa estrutura e normas que desenvolven o seu contido e presentación son obrigatorias.

A seguir detállanse as principais novidades que se incluíron na presente adaptación, debidas ás peculiaridades destas entidades, en relación coa anterior.

No subgrupo 14 suprimiuse a conta 145 «Provisión para reparacións e conservación de bens do patrimonio histórico», que recollía os importes estimados necesarios para atender reparacións e conservación de carácter «extraordinario» dos bens integrantes do subgrupo «bens do patrimonio histórico».

A norma de rexistro e valoración sinala que cando se incorpora un ben do patrimonio histórico ao patrimonio se deberá estimar e identificar o importe dos custos necesarios para realizar as ditas actuacións. Estes custos amortizaranse como un compoñente diferenciado do custo do activo até a data en que se produza a gran reparación, momento en que se tratará contablemente como unha substitución, dando de baixa calquera importe asociado á reparación que poida permanecer no valor contable do citado ben.

O citado criterio supón unha novidade respecto á adaptación de 1998, onde se indicaba que os bens de patrimonio histórico non eran obxecto de amortización, senón que se constituía un fondo de reparacións cuxa dotación se debería realizar de forma sistemática ao longo do tempo, co fin de que, chegado o momento da gran reparación, a entidade tivese os recursos necesarios para poder afrontala.

No grupo 2 inclúese unha conta dentro do subgrupo 20 coa denominación «Dereitos sobre activos cedidos en uso», para contabilizar as cesións recibidas de activos non monetarios a título gratuíto. Como contrapartida, a entidade rexistrará o correspondente ingreso imputado directamente ao patrimonio neto, e que se reclasificará ao excedente do exercicio, como ingreso sobre unha base sistemática e racional, de acordo cos criterios incluídos na norma oitava desta adaptación.

Ademais, no subgrupo 28 inclúese a conta «Cesións de uso sen contraprestación», para rexistrar as cesións de activos non monetarios realizados pola entidade sen contraprestación, cando a cesión se produce por un período inferior á vida útil do activo cedido.

O grupo 3, 4 e 5 non presenta variacións relevantes en relación coa anterior adaptación.

O subgrupo 65 presenta unha nova ordenación para mostrar as axudas que efectúan estas entidades. En particular, a conta 651 da anterior adaptación integrouse na conta 650, de tal maneira que agora se inclúe unha conta nova 651 coa denominación de «Axudas non monetarias», con obxecto de recoller o importe polo cal se deben contabilizar as cesións de bens sen contraprestación. Dentro das citadas contas, cada entidade poderá abrir as subcontas de catro ou máis cifras que conteñan os gastos específicos da súa actividade. Non obstante, igual que na anterior adaptación, na presente propónse seguir diferenciando entre axudas monetarias ou non monetarias individuais, a entidades, ou realizadas a través doutras entidades ou centros.

O subgrupo 72 segue recollendo os ingresos propios da entidade que normalmente representa a principal fonte de financiamento, diferenciando a orixe dos ingresos que obteñen as distintas entidades pola súa actividade propia. Destácase o cambio de denominación da conta 720, que pasa a se denominar «Cotas de asociados e afiliados», pasando desta maneira a conta 721 a denominarse «Cotas de usuarios».

21. Coa aprobación das normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade ás especiais características das entidades sen fins lucrativos, este Instituto ten a certeza de que estes suxeitos contables van dispor dun texto moi útil para a súa propia xestión. Adicionalmente, poderán formular as súas contas anuais cun contido suficiente para responder ás demandas dos distintos axentes económicos e para perfeccionar calquera outra información exixida polos organismos nacionais.

A decisión adoptada polas institucións comunitarias de harmonizar a contabilidade dos grupos cotizados coas normas internacionais de información financeira, e a vontade do Goberno de estender esa harmonización ás contas individuais, abre unha etapa de posibles cambios no modelo contable español inducidos polos que se poidan producir a nivel internacional. Neste contexto, a técnica de normalización que se escolleu permitirá que calquera modificación nas normas de rexistro e valoración do Plan Xeral de Contabilidade, ou da información que se incluíra na memoria, tamén opere en relación coas entidades sen fins lucrativos.

Non obstante, para preservar a seguranza xurídica que debe presidir toda actividade normalizadora, a revisión das normas que agora se aproban, igual que a do Plan Xeral de Contabilidade, só debería obedecer a cambios substanciais a nivel internacional que, pola súa vez, fosen o desencadeante de modificacións no Marco conceptual, as normas de rexistro e valoración ou as normas de elaboración das contas anuais.

PRIMEIRA PARTE

Marco conceptual da contabilidade

1.º *Contas anuais. Imaxe fiel*

As contas anuais dunha entidade non lucrativa comprenden o balance, a conta de resultados e a memoria. Estes documentos forman unha unidade.

A memoria completa, amplía e comenta a información contida no balance e na conta de resultados. En particular, conterá unha detallada descrición sobre os fluxos de efectivo e o grao de cumprimento das actividades da entidade, de acordo co indicado na terceira parte desta adaptación.

As contas anuais débense redactar con claridade, para que a información subministrada sexa comprensible e útil para os achegantes, beneficiarios e outros interesados, e debe mostrar a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e das variacións orixinadas no patrimonio neto durante o exercicio, ben como da actividade desenvolvida, de conformidade coas disposicións legais.

Para tal efecto, na contabilización das operacións atenderase á súa realidade económica e non soamente á súa forma xurídica, e as contas anuais deberán incluír información relevante e fiable sobre os seguintes aspectos:

- O grao de realización no exercicio das actividades previstas para cumprir cos obxectivos da entidade.
- A natureza dos activos, pasivos e patrimonio neto da entidade. En particular, informarse sobre as restricións a que, se for o caso, estean sometidos os activos.
- O excedente do exercicio como froito das actividades realizadas, e medida da capacidade de autofinanciamento da entidade, pondo de manifesto a variación de patrimonio neto orixinada no período por este concepto.
- A variación total do patrimonio neto da entidade, como expresión da súa viabilidade futura e da capacidade para cumprir cos fins de interese xeral que se lle encomendasen.

Cando se considere que o cumprimento dos requisitos, principios e criterios contables incluídos nesta adaptación non sexa suficiente para mostrar a imaxe fiel, na memoria subministraranse as informacións complementarias precisas para alcanzar este obxectivo.

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

O suxeito contable que informa como persoa xurídica individual, no marco desta adaptación, farao con independencia do grupo de entidades a que poida pertencer, sen prexuízo das desagregacións informativas que se deban incorporar nas contas anuais.

As entidades a que van dirixidas estas normas, xunto á actividade non lucrativa, poden realizar actividades lucrativas de carácter mercantil co obxectivo de contribuír á viabilidade financeira daquelas sempre que o réxime xurídico que lle sexa de aplicación non o prohiba. A presente adaptación ten por obxecto regular o tratamento contable das actividades realizadas no cumprimento dos seus fins, sen ánimo de lucro, con independencia de que a prestación ou servizo se outorgue de forma gratuita ou mediante contraprestación.

Cando a entidade desenvolva actividades mercantís, a súa contabilidade axustarase ao disposto no Plan Xeral de Contabilidade, sen prexuízo do disposto na terceira parte desta adaptación.

2.º Requisitos da información que se incluírá nas contas anuais

A información incluída nas contas anuais debe ser relevante e fiable.

A información é relevante cando é útil para a toma de decisións, é dicir, cando axuda a avaliar sucesos pasados, presentes ou futuros, ou ben a confirmar ou corrixir avaliacións realizadas anteriormente. En particular, para cumprir con este requisito, as contas anuais deben mostrar adecuadamente o grao de cumprimento dos obxectivos fixados para a entidade no exercicio, derivados dos fins que persiga coa súa actividade.

A información é fiable cando está libre de erros materiais e é neutral, é dicir, está libre de distorsións e os usuarios poden confiar en que é a imaxe fiel do que pretende representar.

Unha calidade derivada da fiabilidade é a integridade, que se alcanza cando a información financeira contén, de forma completa, todos os datos que poden influír na toma de decisións, sen ningunha omisión de información significativa.

Adicionalmente, a información financeira debe cumprir coas calidades de comparabilidade e claridade. A comparabilidade, que debe estenderse tanto ás contas anuais dunha entidade non lucrativa no tempo como ás de diferentes entidades no mesmo momento e para o mesmo período de tempo, debe permitir contrastar a situación e actividade das entidades, e implica un tratamento similar para as transaccións e demais sucesos económicos que se producen en circunstancias parecidas. Pola súa parte, a claridade implica que, sobre a base dun razoable coñecemento das actividades da entidade, do papel do voluntariado, dos proxectos e programas, a contabilidade e as finanzas, os usuarios das contas anuais, mediante un exame dilixente da información subministrada, poidan formar xuízos que lles faciliten a toma de decisións.

A información financeira é útil para o proceso de toma de decisións pero, ao mesmo tempo, a súa obtención ocasiona custos. A información que se debe proporcionar aos distintos usuarios debe ter en conta o criterio de custo-utilidade á hora de vulgar o nivel de agregación ou desenvolvemento de certos datos que pode favorecer un coñecemento máis detallado dos feitos.

3.º Principios contables

A contabilidade das entidades non lucrativas e, en especial, o rexistro e a valoración dos elementos das contas anuais, desenvolveranse aplicando obrigatoriamente os principios contables que se indican a seguir:

1. Entidade en funcionamento. Considerarase, salvo proba en contrario, que a actividade da entidade destinada á consecución dos seus fins continuará nun futuro previsible, polo que a aplicación dos principios e criterios contables non ten o propósito de determinar o valor do patrimonio neto para efectos da súa transmisión global ou parcial, nin o importe resultante en caso de liquidación.

Naqueles casos en que non resulte de aplicación este principio, nos termos que se determinen nas normas de desenvolvemento desta adaptación, a entidade aplicará as normas de rexistro e valoración que resulten máis adecuadas para reflectir a imaxe fiel das operacións tendentes a realizar o activo, cancelar as débedas e, se for o caso, facer

entrega do patrimonio neto resultante, e debe subministrar na memoria das contas anuais toda a información significativa sobre os criterios aplicados.

2. Devengo. Os efectos das transaccións ou feitos económicos rexistráranse cando ocorran e imputáranse ao exercicio a que as contas anuais se refiran os gastos e os ingresos que o afecten, con independencia da data do seu pagamento ou do seu cobramento.

3. Uniformidade. Adoptado un criterio dentro das alternativas que, se for o caso, se permitan, deberase manter no tempo e aplicar de maneira uniforme para transaccións, outros eventos e condicións que sexan similares, en canto non se alteren os supostos que motivaron a súa escolla. Se estes supostos se alteraren, poderase modificar o criterio adoptado no seu día; en tal caso, estas circunstancias faranse constar na memoria, indicando a incidencia cuantitativa e cualitativa da variación sobre as contas anuais.

4. Prudencia. Deberase ser prudente nas estimacións e valoracións que se realicen en condicións de incerteza. A prudencia non xustifica que a valoración dos elementos patrimoniais non responda á imaxe fiel que deben reflectir as contas anuais.

Sen prexuízo da aplicación do criterio do valor razoable, unicamente se contabilizarán os ingresos obtidos até a data de feche do exercicio. Polo contrario, deberánse ter en conta todos os riscos, con orixe no exercicio ou noutro anterior, tan axiña como sexan coñecidos, mesmo se só coñecesen entre a data de feche das contas anuais e a data en que estas se formulen. En tales casos darase información cumprida na memoria, sen prexuízo do seu reflexo, cando se xerese un pasivo e un gasto, noutros documentos integrantes das contas anuais. Excepcionalmente, se os riscos se coñeceron entre a formulación e antes da aprobación das contas anuais e afectaren de forma moi significativa á imaxe fiel, as contas anuais deberán ser reformuladas.

Deberanse ter en conta as amortizacións e correccións de valor por deterioración dos activos, tanto se o excedente do exercicio é positivo como negativo.

5. Non compensación. Salvo que unha norma dispoña de forma expresa o contrario, non se poderán compensar as partidas do activo e do pasivo ou as de gastos e ingresos, e valoráranse separadamente os elementos integrantes das contas anuais.

6. Importancia relativa. Admitirase a non aplicación estrita dalgúns dos principios e criterios contables cando a importancia relativa en termos cuantitativos ou cualitativos da variación que tal feito produza sexa escasamente significativa e, en consecuencia, non altere a expresión da imaxe fiel. As partidas ou importes cuxa importancia relativa sexa escasamente significativa poderán aparecer agrupados con outros de similar natureza ou función.

Nos casos de conflito entre principios contables, deberá prevalecer o que mellor conduza a que as contas anuais expresen a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados obtidos polas actividades desenvolvidas.

4.º *Elementos das contas anuais*

Os elementos que, cando cumpran os criterios de recoñecemento que se establecen posteriormente, se rexistran no balance, son:

1. Activos: bens, dereitos e outros recursos controlados economicamente pola entidade como resultado de sucesos pasados, dos cales se espera que a entidade obteña rendementos aproveitables na súa actividade futura. En particular, cumpriran esta definición aqueles que incorporan un potencial de servizo para os usuarios ou beneficiarios da entidade.

2. Pasivos: obrigacións actuais xurdidas como resultado de sucesos pasados, para cuxa extinción a entidade espera desprenderse de recursos económicos. Para estes efectos, enténdense incluídas as provisións.

3. Patrimonio neto: constitúe a parte residual dos activos da entidade, unha vez deducidos todos os seus pasivos. Inclúe as achegas realizadas en concepto de dotación fundacional ou fondo social, xa sexa no momento da súa constitución ou noutros

posteriores, polos fundadores ou asociados, que non teñan a consideración de pasivos, ben como os excedentes acumulados ou outras variacións que o afecten.

Os elementos que, cando cumpran os criterios de recoñecemento que se establecen posteriormente, se rexistran na conta de resultados, son:

4. Ingresos: incrementos no patrimonio neto da entidade durante o exercicio, xa sexa en forma de entradas ou aumentos no valor dos activos, ou de diminución dos pasivos, sempre que non teñan a súa orixe en novas achegas, monetarias ou non, á dotación fundacional ou fondo social.

5. Gastos: decrecementos no patrimonio neto da entidade durante o exercicio, xa sexa en forma de saídas ou diminucións no valor dos activos, ou de recoñecemento ou aumento do valor dos pasivos.

O excedente do exercicio é a diferenza entre os ingresos e gastos devengados no período a que se refiren as contas anuais, salvo os que se deban contabilizar directamente no patrimonio neto.

A conta de resultados da entidade mostrará as variacións no patrimonio neto orixinadas no exercicio. En particular presentarase coa debida desagregación a variación orixinada polo excedente do exercicio.

5.º Criterios de rexistro ou recoñecemento contable dos elementos das contas anuais

O rexistro ou recoñecemento contable é o proceso polo cal se incorporan ao balance ou á conta de resultados os diferentes elementos das contas anuais, de acordo co disposto nas normas de rexistro relativas a cada un deles incluídas na segunda parte desta adaptación.

O rexistro dos elementos procederá cando, cumpríndose a definición incluída no parágrafo anterior, se cumpran os criterios de probabilidade na obtención ou cesión de recursos e o seu valor se poida determinar cun adecuado grao de fiabilidade. Cando o valor se debe estimar, o uso de estimacións razoables non menoscaba a súa fiabilidade. En particular:

1. Os activos débense recoñecer no balance cando sexa probable a obtención a partir deles de rendementos aproveitables na súa actividade futura, e sempre que se poidan valorar con fiabilidade. O recoñecemento contable dun activo implica tamén o recoñecemento simultáneo dun pasivo, a diminución doutro activo ou o recoñecemento dun ingreso ou outros incrementos no patrimonio neto.

2. Os pasivos débense recoñecer no balance cando sexa probable que, ao seu vencemento e para liquidar a obrigaición, se deban entregar ou ceder recursos que incorporen rendementos aproveitables na súa actividade futura, e sempre que se poidan valorar con fiabilidade. O recoñecemento contable dun pasivo implica o recoñecemento simultáneo dun activo, a diminución doutro pasivo ou o recoñecemento dun gasto ou outros decrecementos no patrimonio neto.

3. O recoñecemento dun ingreso ten lugar como consecuencia dun incremento dos recursos da entidade, e sempre que a súa contía se poida determinar con fiabilidade. Por tanto, implica o recoñecemento simultáneo ou o incremento dun activo, ou a desaparición ou diminución dun pasivo e, en ocasións, o recoñecemento dun gasto.

4. O recoñecemento dun gasto ten lugar como consecuencia dunha diminución dos recursos da entidade, e sempre que a súa contía se poida valorar ou estimar con fiabilidade. Por tanto, implica o recoñecemento simultáneo ou o incremento dun pasivo, ou a desaparición ou diminución dun activo e, en ocasións, o recoñecemento dun ingreso ou dunha partida de patrimonio neto.

Rexistraranse no período a que se refiren as contas anuais os ingresos e gastos devengados neste, e establecerase nos casos en que sexa pertinente unha correlación entre ambos, que en ningún caso pode levar ao rexistro de activos ou pasivos que non satisfagan a definición destes.

6.º Criterios de valoración

A valoración é o proceso polo cal se asigna un valor monetario a cada un dos elementos integrantes das contas anuais, de acordo co disposto nas normas de rexistro e valoración relativas a cada un deles, incluídas na segunda parte desta adaptación.

Para tal efecto, teranse en conta os seguintes criterios valorativos e definicións relacionadas:

1. Custo histórico ou custo.

O custo histórico ou custo dun activo é o seu prezo de adquisición ou custo de produción.

O prezo de adquisición é o importe en efectivo e outras partidas equivalentes pagadas ou pendentes de pagamento máis, se for o caso e cando proceda, o valor razoable das demais contraprestacións comprometidas derivadas da adquisición, e deben estar todas elas directamente relacionadas con esta e ser necesarias para a posta do activo en condicións operativas.

O custo de produción inclúe o prezo de adquisición das materias primas e outras materias consumibles, o dos factores de produción directamente imputables ao activo e a fracción que razoablemente corresponda dos custos de produción indirectamente relacionados co activo, na medida en que se refiran ao período de produción, construción ou fabricación, se baseen no nivel de utilización da capacidade normal de traballo dos medios de produción e sexan necesarios para a posta do activo en condicións operativas.

O custo histórico ou custo dun pasivo é o valor que corresponda á contrapartida recibida a cambio de incorrer na débeda ou, nalgúns casos debidamente identificados, a cantidade de efectivo e outros activos líquidos equivalentes que se espere entregar para liquidar unha débeda no curso normal da actividade.

2. Valor razoable.

É o importe polo cal pode ser intercambiado un activo ou liquidado un pasivo, entre partes interesadas e debidamente informadas, que realicen unha transacción en condicións de independencia mutua. O valor razoable determinarase sen deducir os custos de transacción en que se poida incorrer no seu alleamento. Non terá en ningún caso o carácter de valor razoable o que sexa resultado dunha transacción forzada, urxente ou como consecuencia dunha situación de liquidación involuntaria.

Con carácter xeral, o valor razoable calcularase por referencia a un valor fiable de mercado. Neste senso, o prezo cotizado nun mercado activo será a mellor referencia do valor razoable, entendéndose por mercado activo aquel en que se dean as seguintes condicións:

- a) Os bens ou servizos intercambiados no mercado son homoxéneos;
- b) Pódense encontrar practicamente en calquera momento compradores ou vendedores para un determinado ben ou servizo; e
- c) Os prezos son coñecidos e facilmente accesibles para o público. Estes prezos, ademais, reflicten transaccións de mercado reais, actuais e producidas con regularidade.

Para aqueles elementos respecto dos cales non exista un mercado activo, o valor razoable obterase, se for o caso, mediante a aplicación de modelos e técnicas de valoración. Entre os modelos e técnicas de valoración inclúese o emprego de referencias a transaccións recentes en condicións de independencia mutua entre partes interesadas e debidamente informadas, se estiveren dispoñibles, ben como referencias ao valor razoable doutros activos que sexan substancialmente iguais, métodos de desconto de fluxos de efectivo futuros estimados e modelos xeralmente utilizados para valorar opcións. En calquera caso, as técnicas de valoración empregadas deberán ser consistentes coas metodoloxías aceptadas e utilizadas polo mercado para a fixación de prezos, e débese

usar, se existe, a técnica de valoración empregada polo mercado que demostrase ser a que obtén unhas estimacións máis realistas dos prezos.

As técnicas de valoración empregadas deberán maximizar o uso de datos observables de mercado e outros factores que os participantes no mercado considerarían ao fixaren o prezo, limitando en todo o posible o emprego de consideracións subxectivas e de datos non observables ou contrastables.

A entidade deberá avaliar a efectividade das técnicas de valoración que utilice de maneira periódica, empregando como referencia os prezos observables de transaccións recentes no mesmo activo que se valore ou utilizando os prezos baseados en datos ou índices observables de mercado que estean dispoñibles e resulten aplicables.

O valor razoable dun activo para o cal non existan transaccións comparables no mercado pódese valorar con fiabilidade se a variabilidade no rango das estimacións do valor razoable do activo non é significativa ou as probabilidades das diferentes estimacións, dentro dese rango, poden ser avaliadas razoablemente e utilizadas na estimación do valor razoable.

Cando corresponda aplicar a valoración polo valor razoable, os elementos que non se poidan valorar de maneira fiable, xa sexa por referencia a un valor de mercado ou mediante a aplicación dos modelos e técnicas de valoración antes sinalados, valoraranse, segundo proceda, polo seu custo amortizado ou polo seu prezo de adquisición ou custo de produción, minorado, se for o caso, polas partidas correctoras do seu valor que puideren corresponder, e farase mención na memoria deste feito e das circunstancias que o motivan.

3. Valor neto realizable.

O valor neto realizable dun activo é o importe que a entidade pode obter polo seu alleamento no mercado, no curso normal da actividade, deducindo os custos estimados necesarios para levala a cabo, ben como, no caso das materias primas e dos produtos en curso, os custos estimados necesarios para terminar a súa produción, construción ou fabricación.

4. Valor actual.

O valor actual é o importe dos fluxos de efectivo que se recibirán ou pagarán no curso normal da actividade, segundo se trate dun activo ou dun pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de desconto adecuado.

5. Valor en uso.

O valor en uso dun activo ou dunha unidade xeradora de efectivo é o valor actual dos fluxos de efectivo futuros esperados, a través da súa utilización no curso normal da actividade e, se for o caso, do seu alleamento ou outra forma de disposición, tendo en conta o seu estado actual e actualizados a un tipo de xuro de mercado sen risco, axustado polos riscos específicos do activo que non axustasen as estimacións de fluxos de efectivo futuros. As proxeccións de fluxos de efectivo basearanse en hipóteses razoables e fundamentadas; normalmente a cuantificación ou a distribución dos fluxos de efectivo está sometida a incerteza, a cal se debe considerar asignando probabilidades ás distintas estimacións de fluxos de efectivo. En calquera caso, esas estimacións deberán ter en conta calquera outra asunción que os participantes no mercado considerarían, tal como o grao de liquidez inherente ao activo valorado.

O valor en uso dun activo ou dunha unidade de explotación ou servizo que non xere fluxos de efectivo é o valor actual do activo ou unidade considerando o seu potencial de servizo futuro no momento da análise. Este importe determínase por referencia ao seu custo de reposición.

6. Custos de venda.

Son os custos incrementais directamente atribuíbles á venda dun activo nos cales a entidade non tería incorrido de non ter tomado a decisión de vender, excluídos os gastos financeiros e os impostos sobre beneficios. Inclúense os gastos legais necesarios para transferir a propiedade do activo e as comisións de venda.

7. Custo amortizado.

O custo amortizado dun instrumento financeiro é o importe ao cal inicialmente foi valorado un activo financeiro ou un pasivo financeiro, menos os reembolsos de principal que se producen, máis ou menos, segundo proceda, a parte imputada na conta de resultados, mediante a utilización do método do tipo de xuro efectivo, da diferenza entre o importe inicial e o valor de reembolso no vencemento e, para o caso dos activos financeiros, menos calquera redución de valor por deterioración que fose recoñecida, xa sexa directamente como unha diminución do importe do activo ou mediante unha conta correctora do seu valor.

O tipo de xuro efectivo é o tipo de actualización que iguala o valor en libros dun instrumento financeiro cos fluxos de efectivo estimados ao longo da vida esperada do instrumento, a partir das súas condicións contractuais e sen considerar as perdas por risco de crédito futuras; no seu cálculo inclúense as comisións financeiras que se carguen por adiantado na concesión de financiamento.

8. Custos de transacción atribuíbles a un activo ou pasivo financeiro.

Son os custos incrementais directamente atribuíbles á compra, emisión, alleamento ou outra forma de disposición dun activo financeiro, ou á emisión ou asunción dun pasivo financeiro, nos cales non se tería incorrido se a entidade non realizase a transacción. Entre eles inclúense os honorarios e as comisións pagadas a axentes, asesores e intermediarios, tales como as de corretaxe, os gastos de intervención de dador de fe pública e outros, ben como os impostos e outros dereitos que recaian sobre a transacción, e exclúense as primas ou descontos obtidos na compra ou emisión, os gastos financeiros, os custos de mantemento e os administrativos internos.

9. Valor contable ou en libros.

O valor contable ou en libros é o importe neto polo que un activo ou un pasivo se encontra rexistrado en balance unha vez deducida, no caso dos activos, a súa amortización acumulada e calquera corrección valorativa por deterioración acumulada que se rexistrase.

10. Valor residual.

O valor residual dun activo é o importe que a entidade estima que podería obter no momento actual pola súa venda ou outra forma de disposición, unha vez deducidos os custos de venda, tomando en consideración que o activo alcanzase a antigüidade e demais condicións que se espera que teña ao final da súa vida útil.

A vida útil é o período durante o cal a entidade espera utilizar o activo amortizable na súa actividade ou o número de unidades de produción que espera obter del. En particular, no caso de activos sometidos a reversión, a súa vida útil é o período concesional cando este sexa inferior á vida económica do activo.

A vida económica é o período durante o cal se espera que o activo sexa utilizable por parte dun ou máis usuarios ou o número de unidades de produción que se espera obter do activo por parte dun ou máis usuarios.

11. Custo de reposición dun activo.

O custo de reposición dun activo é o importe actual que se debería pagar se se adquirise un activo coa mesma capacidade ou potencial de servizo, menos, se é o caso,

a amortización acumulada calculada sobre a base de tal custo, de forma que reflecta o funcionamento, uso e desfrute xa efectuado do activo, sen prexuízo de considerar tamén a obsolescencia técnica que puiden afectalo.

Nos activos sometidos a amortización, este custo depréciase co fin de reflectir o activo nas súas condicións actuais e considerar, deste modo, o potencial de servizo xa consumido do activo. No seu cálculo non se deberán incluír excesos de capacidade ou ineficiencias con respecto ao potencial de servizo requirido para o activo, sen prexuízo de que se manteña certa capacidade de servizo adicional por motivos de seguranza, adecuada ás circunstancias da actividade da entidade.

Un activo pódese substituír mediante a súa reprodución ou mediante a substitución do seu potencial de servizo. Ao determinar o custo de reposición considerárase o importe máis baixo que resulte dos anteriores menos, se for o caso, a amortización acumulada que correspondería a ese custo.

7.º Principios e normas de contabilidade xeralmente aceptados

Consideraranse principios e normas de contabilidade xeralmente aceptados para as entidades non lucrativas os establecidos en:

- a) O Código de comercio, a restante lexislación mercantil e as súas disposicións de desenvolvemento, en particular, o Plan Xeral de Contabilidade, o Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas e as súas adaptacións sectoriais na medida en que se poida apreciar unha identidade de razón entre a transacción ou o feito económico que deba contabilizar a entidade non lucrativa e o regulado no ámbito mercantil.
- b) As normas de desenvolvemento que, en materia contable, estableza, se for o caso, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, e
- c) A demais lexislación española que sexa especificamente aplicable.

SEGUNDA PARTE

Normas de rexistro e valoración

1.ª Desenvolvemento do Marco conceptual da contabilidade

1. As normas de rexistro e valoración desenvolven os principios contables e outras disposicións contidas na primeira parte deste texto, relativa ao Marco conceptual da contabilidade. Inclúen criterios e regras aplicables a distintas transaccións ou feitos económicos, ben como tamén a diversos elementos patrimoniais.

2. As normas de rexistro e valoración das entidades sen fins lucrativos que se formulan a seguir fundaméntanse na especial natureza dos seus activos non xeradores de fluxos de efectivo, ou na necesidade de desenvolver determinadas operacións que xorden de maneira máis frecuente nestas entidades.

3. As entidades non lucrativas deberán aplicar de forma obrigatoria estas normas, ben como as contidas na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade, ou, se for o caso, do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas e os criterios contables específicos das microentidades, en todo aquilo que non se opoña ao que a seguir se indica.

2.ª Inmovilizado material

1. Ámbito de aplicación.

As regras que se regulan no presente número aplicaranse aos bens non xeradores de fluxos de efectivo.

1.1 Definicións:

a) Bens de inmovilizado xeradores de fluxos de efectivo: son os que se posúen co fin de obter un beneficio ou xerar un rendemento comercial a través da entrega de bens ou a prestación de servizos.

Un activo xera un rendemento comercial cando se utiliza dunha forma coherente coa adoptada polas entidades orientadas á obtención de beneficios.

A posesión dun activo para xerar un rendemento comercial indica que a entidade pretende obter fluxos de efectivo a través dese activo (ou a través da unidade xeradora de efectivo a que pertence o activo) e obter un rendemento que reflecta o risco que implica a súa posesión.

b) Bens de inmovilizado non xeradores de fluxos de efectivo: son os que se posúen cunha finalidade distinta á de xerar un rendemento comercial, como poden ser os fluxos económicos sociais que xeran eses activos e que benefician a colectividade, isto é, o seu beneficio social ou potencial de servizo.

En certas ocasións, un activo, aínda que é mantido principalmente para producir fluxos económicos sociais en beneficio dunha colectividade, pode tamén proporcionar rendementos comerciais a través dunha parte das súas instalacións ou compoñentes ou ben a través dun uso incidental e diferente ao seu uso principal. Cando o compoñente ou uso xerador de fluxos de efectivo se poida considerar como accesorio con respecto ao obxectivo principal do activo como un todo, ou ben non poida operar ou explotarse con independencia do resto de compoñentes e instalacións integrantes do activo, este considerarase integramente como non xerador de fluxos de efectivo.

Nalgúns casos pode non estar claro se a finalidade principal de posuír un activo é xerar ou non un rendemento comercial. Nestes casos, e dados os obxectivos xerais das entidades non lucrativas, existe unha presunción de que, salvo clara evidencia do contrario, tales activos pertencen á categoría de activos non xeradores de fluxos de efectivo.

No suposto de que un ben de inmovilizado que non xeraba fluxos de efectivo pase a ser utilizado en actividades lucrativas, desenvolvidas pola propia entidade, procederá a súa reclasificación polo valor en libros no momento en que exista evidencia clara de que tal reclasificación é adecuada.

Unha reclasificación, por si soa, non provoca necesariamente unha comprobación da deterioración ou unha reversión da perda por deterioración.

c) Unidade de explotación ou servizo: é o grupo identificable máis pequeno de activos que xera rendementos aproveitables na actividade da entidade que son, en boa medida, independentes dos derivados doutros activos ou grupos de activos.

1.2 Permutas:

O inmovilizado material recibido valorarase polo valor en libros do entregado a cambio máis, se for o caso, as contrapartidas monetarias pagadas ou pendentes de pagamento, co límite do valor razoable do inmovilizado recibido se este for menor. O inmovilizado cedido darase de baixa polo seu valor en libros.

Cando existan perdas por deterioración que afecten o inmovilizado cedido, a diferenza entre o seu prezo de adquisición e a súa amortización acumulada será o límite polo que se poderá valorar o inmovilizado recibido a cambio, no caso de que o valor razoable deste último sexa maior que o valor en libros do ben cedido.

Os gastos que ocasione o inmovilizado recibido até a súa posta en funcionamento incrementarán o seu valor sempre que non supere o valor razoable do referido ben.

Ás permutas en que se intercambien activos xeradores e non xeradores de fluxos de efectivo seranlles de aplicación os criterios incluídos no Plan Xeral de Contabilidade.

1.3 Amortización de custos de rehabilitación de terreos:

Normalmente os terreos teñen unha vida ilimitada e, por tanto, non se amortizan. Non obstante, se no valor inicial se inclúen custos de rehabilitación en que se incorre con

periodicidade para conservar a capacidade de servizo, esa porción do terreo amortizarase a medida que se consuma o potencial de servizo do citado activo.

1.4 Deterioración:

A deterioración de valor dun activo non xerador de fluxos de efectivo é a perda de potencial de servizo dun activo, distinta á depreciación sistemática e regular que constitúe a amortización. A deterioración responde, por tanto, a unha diminución na utilidade que proporciona o activo á entidade que o controla.

Producirase unha perda por deterioración do valor dun elemento do inmovilizado material non xerador de fluxos de efectivo cando o seu valor contable supere o seu importe recuperable, entendido este como o maior importe entre o seu valor razoable menos os custos de venda e o seu valor en uso. Para tal efecto, o valor en uso determinarase por referencia ao custo de reposición.

Ao menos ao feche do exercicio, a entidade avaliará se existen indicios de que algún inmovilizado material ou, se for o caso, algunha unidade de explotación ou servizo poidan estar deteriorados, e neste caso deberá estimar os seus importes recuperables efectuando as correccións valorativas que procedan.

Os cálculos da deterioración dos elementos do inmovilizado material efectuaranse elemento a elemento de forma individualizada. Se non for posible estimar o importe recuperable de cada ben individual, a entidade determinará o importe recuperable da unidade de explotación ou servizo a que pertenza cada elemento do inmovilizado.

En caso de que a entidade deba recoñecer unha perda por deterioración dunha unidade de explotación ou servizo, reducirá o valor contable dos activos que a integran en proporción ao seu valor contable, até o límite do maior valor entre os seguintes: o seu valor razoable menos os custos de venda, o seu custo de reposición e cero.

As correccións valorativas por deterioración dos elementos do inmovilizado material non xeradores de fluxos de efectivo, ben como a súa reversión cando as circunstancias que as motivaron deixaron de existir, recoñeceranse como un gasto ou un ingreso, respectivamente, na conta de resultados. A reversión da deterioración terá como límite o valor contable do inmovilizado que estaría recoñecido na data de reversión se non se rexistrase a deterioración do valor.

1.5 Baixa:

Os bens do inmovilizado material non xeradores de fluxos de efectivo daranse de baixa no momento do seu alleamento ou disposición por outra vía ou cando non se espere obter no futuro un potencial de servizo deles.

1.6 Custos de renovación, ampliación ou mellora:

Os custos de renovación, ampliación ou mellora dos bens de inmovilizado non xeradores de fluxos de efectivo serán incorporados ao activo como maior valor do ben na medida en que supoñan un incremento da capacidade de servizo do citado activo, e débese dar de baixa o valor contable dos elementos que se substituísen.

2. Achegas de inmovilizado á dotación fundacional ou fondo social.

Os bens de inmovilizado recibidos en concepto de achega non en diñeiro á dotación fundacional ou fondo social serán valorados polo seu valor razoable no momento da achega.

3. Inmovilizado cedido pola entidade sen contraprestación.

As entregas ou cesións dun inmovilizado sen contraprestación, a perpetuidade ou por un tempo igual ou superior á vida útil do activo, en cumprimento dos fins non lucrativos da entidade, contabilizarase como un gasto na conta de resultados polo valor en libros do activo cedido.

Se a cesión for por un período inferior á vida útil do inmovilizado, o gasto recoñecerase por un importe equivalente ao valor en libros do dereito cedido empregando como contrapartida unha conta compensadora do inmovilizado. Para o caso de activos amortizables, o saldo da conta compensadora reclasificarase ao de amortización acumulada durante o prazo da cesión a medida que se produza a depreciación sistemática do activo.

3.^a Normas particulares sobre o inmovilizado intanxible

1. Ámbito de aplicación.

A presente norma aplicarase aos gastos de investigación e desenvolvemento que cumpran a definición de inmovilizado non xerador de fluxos de efectivo.

2. Recoñecemento inicial e valoración posterior.

Os gastos de investigación serán gastos do exercicio en que se realicen. Non obstante, poderanse activar como inmovilizado intanxible desde o momento en que cumpran as seguintes condicións:

- Estar especificamente individualizados por proxectos e o seu custo claramente establecido para que poida ser distribuído no tempo.
- Ter motivos fundados do éxito técnico e da xeración dun potencial de servizo na actividade futura da entidade do proxecto ou proxectos de que se trate.

Os gastos de investigación que figuren no activo deberanse amortizar durante a súa vida útil, e sempre dentro do prazo de cinco anos; no caso en que existan dúbidas razoables sobre o éxito técnico do proxecto ou da xeración dun potencial de servizo na actividade futura da entidade, os importes rexistrados no activo deberanse imputar directamente a perdas do exercicio.

Os gastos de desenvolvemento, cando se cumpran as condicións indicadas para a activación dos gastos de investigación, recoñeceranse no activo e deberanse amortizar durante a súa vida útil que, en principio, se presume, salvo proba en contrario, que non é superior a cinco anos; no caso de que existan dúbidas razoables sobre o éxito técnico do proxecto ou da xeración dun potencial de servizo na actividade futura da entidade, os importes rexistrados no activo deberanse imputar directamente a perdas do exercicio.

4.^a Bens do patrimonio histórico

1. Ámbito de aplicación.

A expresión «bens do patrimonio histórico» aplícase a aqueles elementos recollidos na Lei 16/1985, do 25 de xuño, do patrimonio histórico español. Son bens que a comunidade considera oportuno preservar por razóns de índole artística ou cultural, sendo un dos seus trazos característicos o feito de que non se poden substituír.

2. Valoración inicial e posterior dos bens do patrimonio histórico.

Os criterios contidos nas normas relativas ao inmovilizado material aplicaranse aos bens do patrimonio histórico, sen prexuízo do disposto a seguir.

As grandes reparacións a que se deban someter estes bens contabilizaranse de acordo co seguinte criterio:

- a) Na determinación do prezo de adquisición terase en conta a incidencia dos custos relacionados con grandes reparacións. Neste senso, o importe equivalente a estes custos amortizarase de forma distinta á do resto do elemento, durante o período que medie até a gran reparación. Se estes custos non estiveren especificados na adquisición ou

construción, para efectos da súa identificación, poderase utilizar o prezo actual de mercado dunha reparación similar.

b) Cando se realice a gran reparación, o seu custo recoñecerase no valor contable do ben como unha substitución, sempre que se cumpran as condicións para o seu recoñecemento. Así mesmo, darase de baixa calquera importe asociado á reparación que puider permanecer no valor contable do citado ben.

Cando os bens do patrimonio histórico non se poidan valorar de forma fiable, o seu prezo de adquisición estará constituído polos gastos de acondicionamento, en función das súas características orixinais. Non formarán parte do valor destes bens as instalacións e elementos distintos dos consubstanciais que formen parte deles ou do seu ornato aínda que teñan carácter de permanencia. Tales instalacións e elementos inscribíranse no balance na partida correspondente á súa natureza.

Os bens do patrimonio histórico non se someterán a amortización cando o seu potencial de servizo sexa usado tan lentamente que as súas vidas útiles estimadas sexan indefinidas, sen que os mesmos bens sufran desgaste polo seu funcionamento, uso ou disfrute.

As obras de arte e obxectos de colección que non teñan a cualificación de bens do patrimonio histórico deberán ser obxecto de amortización, salvo que a entidade acredite que a vida útil deses bens tamén é indefinida.

5.^a *Créditos e débitos*

1. *Ámbito de aplicación.*

A presente norma aplicarase aos seguintes activos e pasivos:

a) *Créditos pola actividade propia:* son os dereitos de cobramento que se orixinan no desenvolvemento da actividade propia fronte aos beneficiarios, usuarios, patrocinadores e afiliados.

b) *Débitos pola actividade propia:* son as obrigacións que se orixinan pola concesión de axudas e outras asignacións aos beneficiarios da entidade en cumprimento dos fins propios.

2. *Valoración inicial e posterior dos créditos.*

As cotas, donativos e outras axudas similares procedentes de patrocinadores, afiliados ou outros debedores, con vencemento a curto prazo, orixinarán un dereito de cobramento que se contabilizará polo seu valor nominal. Se o vencemento supera o citado prazo, recoñecerase polo seu valor actual. A diferenza entre o valor actual e o nominal do crédito rexistrarase como un ingreso financeiro na conta de resultados de acordo co criterio do custo amortizado.

Os préstamos concedidos no exercicio da actividade propia a tipo de xuro cero ou por baixo do xuro de mercado contabilizaranse polo seu valor razoable. A diferenza entre o valor razoable e o importe entregado recoñecerase, no momento inicial, como un gasto na conta de resultados de acordo coa súa natureza. Despois do seu recoñecemento inicial, a reversión do desconto practicado contabilizarase como un ingreso financeiro na conta de resultados.

Ao menos ao feche do exercicio, deberanse efectuar as correccións valorativas necesarias sempre que exista evidencia obxectiva de que se produciu unha deterioración de valor nestes activos. Para tal efecto serán de aplicación os criterios recollidos no Plan Xeral de Contabilidade ou no Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, segundo proceda, para recoñecer a deterioración dos activos financeiros que se contabilizan aplicando o criterio do custo amortizado.

3. Valoración inicial e posterior dos débitos.

As axudas e outras asignacións concedidas pola entidade aos seus beneficiarios, con vencemento a curto prazo, orixinarán o recoñecemento dun pasivo polo seu valor nominal. Se o vencemento supera o citado prazo, recoñeceranse polo seu valor actual. A diferenza entre o valor actual e o nominal do débito contabilizarase como un gasto financeiro na conta de resultados de acordo co criterio do custo amortizado.

Se a concesión da axuda é plurianual, o pasivo rexístrase polo valor actual do importe comprometido en firme de forma irrevogable e incondicional. Aplicarase este mesmo criterio naqueles casos en que a prolongación da axuda non estea sometida a avaliacións periódicas, senón ao mero cumprimento de trámites formais ou administrativos.

6.^a Existencias

1. Ámbito de aplicación.

A presente norma aplicarase ás existencias destinadas á entrega aos beneficiarios da entidade en cumprimento dos fins propios, sen contraprestación ou a cambio dunha contraprestación significativamente inferior ao valor de mercado.

As existencias recibidas gratuitamente pola entidade rexístraranse polo seu valor razoable.

2. Perdas por deterioración de valor.

Para os efectos de calcular a deterioración de valor destes activos, o importe neto recuperable que se considere será o maior entre o seu valor neto realizable e o seu custo de reposición.

3. Entregas realizadas polas entidades sen contraprestación.

As entregas realizadas en cumprimento dos fins da entidade contabilizaranse como un gasto polo valor contable dos bens entregados.

7.^a Impostos sobre beneficios

As entidades sen fins lucrativos contabilizarán o gasto por imposto sobre sociedades aplicando os criterios contidos no Plan Xeral de Contabilidade, no Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas e, se for o caso, o criterio específico aplicable ás microempresas. Para tal efecto, para determinar o imposto corrente, o resultado contable deberase reducir no importe dos resultados procedentes das actividades exentas.

8.^a Gastos e ingresos propios das entidades non lucrativas

1. Gastos.

1.1 Criterio xeral de recoñecemento

Os gastos realizados pola entidade contabilizaranse na conta de resultados do exercicio en que se produzan, á marxe da data en que se produza a corrente financeira. En particular, as axudas outorgadas pola entidade recoñeceranse no momento en que se aprobe a súa concesión.

1.2 Regras de imputación temporal

En ocasións, o recoñecemento destes gastos difírese en espera de que se completen algunhas circunstancias necesarias para o seu devengo, que permitan a súa consideración definitiva na conta de resultados.

Estas regras son aplicables aos seguintes casos:

- a) Cando a corrente financeira se produza antes que a corrente real, a operación en cuestión dará lugar a un activo, que será recoñecido como un gasto cando se perfeccione o feito que determina esa corrente real.
- b) Cando a corrente real se estenda por períodos superiores ao exercicio económico, cada un dos períodos debe recoñecer o gasto correspondente, calculado con criterios razoables, sen prexuízo do indicado para os gastos de carácter plurianual.

1.3 Gastos de carácter plurianual

As axudas outorgadas en firme pola entidade e outros gastos comprometidos de carácter plurianual contabilizaranse na conta de resultados do exercicio en que se aprobe a súa concesión con aboamento a unha conta de pasivo, polo valor actual do compromiso asumido.

1.4 Criterios particulares aplicables aos desembolsos producidos para a organización de eventos futuros.

De acordo co disposto no número 1.1 da presente norma, os desembolsos relacionados coa organización de eventos futuros (exposicións, congresos, conferencias, etcétera) recoñeceranse na conta de resultados da entidade como un gasto na data en que se produzan, salvo que estean relacionados coa adquisición de bens do inmovilizado, dereitos para organizar o citado evento ou calquera outro concepto que cumpra a definición de activo.

2. Ingresos.

Na contabilización dos ingresos en cumprimento dos fins da entidade teranse en conta as seguintes regras:

- a) Os ingresos por entregas de bens ou prestación de servizos valoraranse polo importe acordado.
- b) As cotas de usuarios ou afiliados recoñeceranse como ingresos no período a que correspondan.
- c) Os ingresos procedentes de promocións para captación de recursos, de patrocinadores e de colaboracións recoñeceranse cando as campañas e actos se produzan.
- d) En todo caso, deberanse realizar as periodificacións necesarias.

9.^a Subvencións, doazóns e legados recibidos

1. Recoñecemento.

As subvencións, doazóns e legados non reintegrables contabilizaranse, con carácter xeral, directamente no patrimonio neto da entidade para a súa posterior reclasificación ao excedente do exercicio como ingresos, sobre unha base sistemática e racional de forma correlacionada cos gastos derivados da subvención, doazón ou legado, de acordo cos criterios que se detallan no número 3 desta norma. As subvencións, doazóns e legados non reintegrables que se obteñan sen asignación a unha finalidade específica contabilizaranse directamente no excedente do exercicio en que se recoñezan.

Se as subvencións, doazóns ou legados foren concedidos polos asociados, fundadores ou padroeiros, seguirase este mesmo criterio, salvo que se outorguen a título de dotación fundacional ou fondo social, caso en que se recoñecerán directamente nos fondos propios da entidade. Tamén se recoñecerán directamente nos fondos propios as achegas efectuadas por un terceiro á dotación fundacional ou ao fondo social.

As subvencións, doazóns e legados que teñan carácter de reintegrables rexistraranse como pasivos até adquiriren a condición de non reintegrables. Para estes efectos,

consideraranse non reintegrables cando exista un acordo individualizado de concesión da subvención, doazón ou legado a favor da entidade, se cumprisen as condicións establecidas para a súa concesión e non existan dúbidas razoables sobre a súa recepción.

En particular, para entender cumpridas as citadas condicións aplicaranse os seguintes criterios:

a) As obtidas para adquirir un activo só se cualificarán de non reintegrables cando se adquirise o correspondente activo.

Se as condicións do outorgamento exixen manter o investimento durante un determinado número de anos, consideraranse non reintegrables cando ao feche do exercicio se realizase o investimento e non existan dúbidas razoables de que se manterá no período fixado nos termos da concesión.

En particular, aplicarase este criterio cando as condicións do outorgamento obriguen a investir permanentemente o importe recibido nun activo financeiro, e a destinar o rendemento dese investimento exclusivamente ao cumprimento dos fins ou actividade propia. O rendemento que orixine o investimento contabilizarase seguindo os criterios xerais de rexistro e valoración establecidos para os activos financeiros.

b) As obtidas para a construción, mellora, renovación ou ampliación dun activo, se as condicións do outorgamento exixen a finalización da obra e a súa posta en condicións de funcionamento, consideraranse non reintegrables cando ao feche do exercicio se executase a actuación, total ou parcialmente.

No suposto de execución parcial, a subvención cualificarase como non reintegrable en proporción á obra executada, sempre que non existan dúbidas razoables de que concluirá a construción do activo ou a execución das actuacións de mellora, renovación ou ampliación segundo as condicións establecidas no acordo de concesión.

c) As obtidas para financiar gastos específicos de execución plurianual, se as condicións do outorgamento exixen a finalización do plan de actuación e a xustificación de que se realizaron as correspondentes actividades, por exemplo, a realización de cursos de formación, consideraranse non reintegrables cando ao feche do exercicio se executase a actuación, total ou parcialmente.

No suposto de execución parcial, o importe recibido cualificarase como non reintegrable en proporción ao gasto executado, sempre que non existan dúbidas razoables de que se concluirá nos termos fixados nas condicións do outorgamento.

Se a entidade inviste os fondos recibidos nun activo financeiro de forma transitoria á espera de aplicarlos á súa finalidade, o rendemento que orixine o investimento contabilizarase seguindo os criterios xerais de rexistro e valoración establecidos para o citado elemento patrimonial, sen prexuízo de que o rendemento do investimento tamén se deba aplicar á finalidade para que foi outorgada a axuda.

Non obstante o anterior, naqueles casos en que a entidade receptora da axuda non sexa a beneficiaria dos fondos recibidos, senón que actúe como un mero intermediario entre o concedente e os seus destinatarios finais, o importe obtido non terá influencia na súa conta de resultados e débense rexistrar unicamente os movementos de tesouraría que se produzan, sen prexuízo de que se poidan derivar responsabilidades á entidade pola boa fin da axuda recibida, esta debería contabilizar a correspondente provisión.

2. Valoración.

As subvencións, doazóns e legados de carácter monetario valoraranse polo valor razoable do importe concedido.

As de carácter non monetario ou en especie valoraranse polo valor razoable do ben ou servizo recibido, sempre que o valor razoable do citado ben ou servizo se poida determinar de maneira fiable.

3. Criterios de imputación ao excedente do exercicio.

A imputación ao excedente do exercicio das subvencións, doazóns e legados que teñan o carácter de non reintegrables efectuarase atendendo á súa finalidade.

Neste senso, o criterio de imputación dunha subvención, doazón ou legado de carácter monetario deberá ser o mesmo que o aplicado a outra subvención, doazón ou legado recibido en especie, cando se refiran á adquisición do mesmo tipo de activo ou á cancelación do mesmo tipo de pasivo.

Para efectos da súa imputación ao excedente do exercicio, haberá que distinguir entre os seguintes tipos de subvencións, doazóns e legados:

a) Cando se obteñan para financiar gastos específicos: imputaranse como ingresos no mesmo exercicio en que se devenguen os gastos que estean financiando.

b) Cando se obteñan para adquirir activos ou cancelar pasivos, pódense distinguir os seguintes casos:

b.1) Activos do inmovilizado intanxible, material e investimentos inmobiliarios: imputaranse como ingresos do exercicio en proporción á dotación á amortización efectuada nese período para os citados elementos ou, se for o caso, cando se produza o seu alleamento, corrección valorativa por deterioración ou baixa en balance. Aplicarase este mesmo criterio se a axuda ten como finalidade compensar os gastos por grandes reparacións para efectuar nos bens do patrimonio histórico.

b.2) Bens do patrimonio histórico: imputaranse como ingresos do exercicio en que se produza o seu alleamento, corrección valorativa por deterioración ou baixa en balance.

b.3) Existencias que non se obteñan como consecuencia dun rappel comercial: imputaranse como ingresos do exercicio en que se produza o seu alleamento, corrección valorativa por deterioración ou baixa en balance.

b.4) Activos financeiros: imputaranse como ingresos do exercicio en que se produza o seu alleamento, corrección valorativa por deterioración ou baixa en balance.

b.5) Cancelación de débedas: imputaranse como ingresos do exercicio en que se produza a cancelación, salvo cando se outorguen en relación cun financiamento específico, caso en que a imputación se realizará en función do elemento financiado.

Sen prexuízo do anterior, en caso de alleamento do activo recibido, se a entidade estiver obrigada a destinar a contraprestación obtida de maneira simultánea á adquisición dun activo da mesma natureza, a subvención, doazón ou legado imputarase como ingreso do exercicio en que cese a citada restrición.

Consideraranse en todo caso de natureza irreversible as correccións valorativas por deterioración dos elementos na parte en que estes fosen financiados gratuitamente.

4. Cesións recibidas de activos non monetarios e de servizos sen contraprestación.

Sen prexuízo do disposto no número 2 desta norma, nas cesións de bens e servizos a título gratuito que a seguir se detallan aplicaranse os seguintes criterios.

4.1. Cesión de uso dun terreo de forma gratuita e tempo determinado.

A entidade recoñecerá un inmovilizado intanxible polo importe do valor razoable atribuíble ao dereito de uso cedido. Así mesmo, rexistrará un ingreso directamente no patrimonio neto, que se reclasificará ao excedente do exercicio como ingreso sobre unha base sistemática e racional, de acordo cos criterios incluídos no número 3 desta norma.

O citado dereito amortizarase de forma sistemática no prazo da cesión. Adicionalmente, os investimentos realizados pola entidade que non sexan separables do terreo cedido en uso contabilizaranse como inmovilizados materiais cando cumpran a definición de activo.

Estes investimentos amortizaranse en función da súa vida útil, que será o prazo da cesión -incluído o período de renovación cando existan evidencias que soporten que se vai producir-, cando esta sexa inferior á súa vida económica. En particular, resultará aplicable este tratamento contable ás construcións que a entidade edifique sobre o terreo, independentemente de que a propiedade recaia no cedente ou na entidade.

4.2. Cesión de uso dun terreo e unha construción de forma gratuíta e tempo determinado.

Se xunto ao terreo se cede unha construción, o tratamento contable será o descrito no número 4.1 da presente norma. Non obstante, se o prazo de cesión é superior á vida útil da construción, considerando o fondo económico da operación, o dereito de uso atribuíble a ela contabilizarase como un inmovilizado material, amortizándose conforme os criterios xerais aplicables a estes elementos patrimoniais. Este mesmo tratamento resultará aplicable ao terreo se se cede por tempo indefinido.

4.3. Cesión do inmovible de forma gratuíta por un período dun ano prorrogable por períodos iguais, ou por tempo indefinido.

Se a cesión se pacta por un período dun ano, renovable por períodos iguais, ou por un período indefinido reservando para si o cedente a facultade de revogala ao feche de cada exercicio, a entidade non contabilizará activo ningún e limitarase a recoñecer todos os anos un gasto de acordo coa súa natureza e un ingreso por subvención/doazón na conta de resultados pola mellor estimación do dereito cedido.

Non obstante, cando existan indicios que poidan pór de manifesto que as prórrogas se acordarán de forma permanente sen impor condicións á entidade distintas da simple continuidade nas súas actividades, o tratamento contable da operación deberase asemillar ao suposto descrito no número 4.2. No suposto de cesións por un período indefinido, aplicarase un tratamento similar.

4.4. Servizos recibidos sen contraprestación.

A entidade recoñecerá na conta de resultados un gasto de acordo coa súa natureza e un ingreso en concepto de subvención/doazón pola mellor estimación do valor razoable do servizo recibido.

10.^a *Fusións entre entidades non lucrativas*

1. *Ámbito de aplicación.*

A presente norma será de aplicación ás fusións en que exclusivamente interveñan entidades non lucrativas.

Cando unha entidade non lucrativa adquira un negocio aplicaranse os criterios recollidos no Plan Xeral de Contabilidade.

2. *Valoración contable dos elementos patrimoniais.*

Os elementos patrimoniais da entidade resultante da fusión valoraranse polos valores contables que tivesen en cada unha das entidades antes da operación.

Do mesmo modo, a entidade resultante trasladará ao seu patrimonio neto as epígrafes e partidas que se mostraban no patrimonio neto das entidades que participan na fusión.

Os honorarios aboados a asesores legais ou outros profesionais que interveñan na operación contabilizaranse como un gasto na conta de resultados.

3. *Eliminación de créditos e débitos recíprocos.*

Calquera perda por deterioración previamente recoñecida polas citadas entidades en relación con créditos e débitos recíprocos deberá reverter e contabilizarse como un ingreso na conta de resultados da entidade que contabilizou a perda por deterioración. Na data en que se produza o traspaso do patrimonio á entidade resultante da operación, os mencionados créditos e débitos deberanse cancelar na contabilidade desta última.

TERCEIRA PARTE

Contas anuais

I. *NORMAS DE ELABORACIÓN DAS CONTAS ANUAIS*1.^a Documentos que integran as contas anuais

As contas anuais comprenden o balance, a conta de resultados e a memoria. Estes documentos forman unha unidade e deben mostrar a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados das actividades da entidade.

A memoria completa amplía e comenta a información contida no balance e na conta de resultados. En particular, conterá unha detallada descrición sobre os fluxos de efectivo e o grao de cumprimento das actividades da entidade.

Cando se poida formular balance e memoria en modelo abreviado ou se opte por aplicar as normas de rexistro e valoración do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, a información sobre fluxos de efectivo non será obrigatoria.

2.^a Formulación de contas anuais

1. As contas anuais elaboraranse cunha periodicidade de doce meses, salvo nos casos de constitución, modificación da data de feche do exercicio ou disolución.

2. As contas anuais deberán ser formuladas polo órgano de goberno da entidade, quen responderá da súa veracidade. O prazo de formulación e aprobación será como máximo de seis meses, contados desde o feche do exercicio. Non obstante, no caso de que se sometan a auditoría de contas anuais, deberanse formular dentro dos tres meses seguintes ao feche do exercicio.

A formulación e aprobación das contas anuais e, se for o caso, a posterior revisión polo órgano competente, seguirá o réxime previsto na correspondente norma reguladora do réxime xurídico da entidade. Para estes efectos, as contas anuais deberán ser asinadas por todas as persoas que teñan conferida a facultade para isto, e se faltar a sinatura dalgún deles farase expresa indicación da causa en cada un dos documentos en que falte. En todo caso, as contas anuais expresarán a data en que se formularon.

3. O balance, a conta de resultados e a memoria deberán estar identificados e indicarse de forma clara e en cada un deses documentos a súa denominación, a entidade a que corresponden e o exercicio a que se refiren.

4. As contas anuais 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, e esta circunstancia deberase indicar nas contas anuais.

3.^a Estrutura das contas anuais

1. As contas anuais das entidades sen fins lucrativos deberanse adaptar ao modelo normal.

2. As entidades sen fins lucrativos poderán utilizar os modelos de contas anuais abreviados nos seguintes casos:

a) Balance e memoria abreviados: as entidades nas cales á data de feche do exercicio concorran, polo menos, dúas das circunstancias seguintes:

– Que o total das partidas do activo non supere os dous millóns oitocentos cincuenta mil euros. Para estes efectos, entenderase por total activo o total que figura no modelo do balance.

– Que o importe neto do seu volume anual de ingresos non supere os cinco millóns setecentos mil euros. Para estes efectos entenderase por importe neto do volume anual

de ingresos a suma das partidas 1. «Ingresos da entidade pola actividade propia» e, se for o caso, do importe neto da cifra anual de negocios da actividade mercantil.

– Que o número medio de traballadores empregados durante o exercicio non sexa superior a 50.

b) Conta de resultados abreviada: as entidades nas cales á data de feche do exercicio concorran, polo menos, dúas das circunstancias seguintes:

– Que o total das partidas do activo non supere os once millóns catrocentos mil euros. Para estes efectos, entenderase por total activo o total que figura no modelo do balance.

– Que o importe neto do seu volume anual de ingresos non supere os vinte e dous millóns oitocentos mil euros. Para estes efectos entenderase por importe neto do volume anual de ingresos a suma das partidas 1. «Ingresos da entidade pola actividade propia» e, se for o caso, do importe neto da cifra anual de negocios da actividade mercantil.

– Que o número medio de traballadores empregados durante o exercicio non sexa superior a 250.

Cando unha entidade, na data de feche do exercicio, pase a cumprir dúas das circunstancias antes indicadas ou ben cese de cumprilas, tal situación unicamente producirá efectos canto ao sinalado neste punto se se repite durante dous exercicios consecutivos.

3. O establecido nas normas seguintes para os modelos normais deberase adecuar ás características propias dos modelos abreviados.

4. O contido da memoria abreviada que se inclúe na sección relativa aos modelos abreviados, ten carácter de información mínima que deben cumprir as entidades que a poidan utilizar. Adicionalmente, sempre que esas entidades realicen operacións cuxa información en memoria estea regulada no modelo normal das contas anuais e non no abreviado, deberán incluír esa información na memoria abreviada. Entre estas transaccións pódense mencionar as coberturas contables, a adquisición dun negocio e a información sobre o ambiente, entre outras.

5. As entidades sen fins lucrativos que opten por aplicar o Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro, elaborarán o balance, a conta de resultados e a memoria axustándose aos modelos abreviados considerando as precisións que se indican nestes últimos.

6. As entidades sen fins lucrativos que opten pola aplicación dos criterios das microentidades, elaborarán o balance e a conta de resultados axustándose aos modelos abreviados e considerando as precisións que se indican nestes últimos. A memoria destas entidades axustarase ao modelo simplificado incluído nesta terceira parte.

4.^a Normas comúns ao balance e á conta de resultados

Sen prexuízo do disposto nas normas particulares, o balance e a conta de resultados formularanse tendo en conta as seguintes regras:

1. En cada partida deberán figurar, ademais das cifras do exercicio que se fecha, as correspondentes ao exercicio inmediatamente anterior. Para estes efectos, cando unhas e outras non sexan comparables ben por terse producido unha modificación na estrutura ben por realizarse un cambio de criterio contable ou corrección de erro, deberase proceder a adaptar o exercicio precedente, para efectos da súa presentación no exercicio a que se refiren as contas anuais, e informar disto detalladamente na memoria.

2. Non figurarán as partidas a que non corresponda importe ningún no exercicio nin no precedente.

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

4. Poderanse engadir novas partidas ás previstas nos modelos normais e abreviados, sempre que o seu contido non estea previsto nas existentes.

5. Poderase facer unha subdivisión máis detallada das partidas que aparecen nos modelos, tanto no normal como no abreviado.

6. Poderanse agrupar as partidas precedidas de números árabes no balance, ou letras na conta de resultados e estado de fluxos de efectivo, se soamente 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.

8. Os créditos e débedas con entidades do grupo e asociadas, ben como os ingresos e gastos derivados deles, figurarán nas partidas correspondentes, con separación das que non correspondan a entidades do grupo ou asociadas, respectivamente. En calquera caso, nas partidas relativas a entidades asociadas tamén se incluírán as relacións con entidades multigrupo.

9. As entidades que participen nun ou varios negocios conxuntos que non teñan personalidade xurídica (unións temporais de empresas, comunidades de bens etc.) deberán presentar esta información, atendendo ao disposto na norma de rexistro e valoración relativa a negocios conxuntos do Plan Xeral de Contabilidade ou do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, integrando en cada partida dos modelos dos distintos estados financeiros as cantidades correspondentes aos negocios conxuntos en que participen, e informando sobre a súa desagregación na memoria.

5.^a Balance

O balance, que comprende, coa debida separación, o activo, o pasivo e o patrimonio neto da entidade, formularase tendo en conta que:

1. A clasificación entre partidas correntes e non correntes realizarase de acordo cos seguintes criterios:

a) O activo corrente comprenderá:

– Os activos que a entidade espera vender, consumir ou realizar no curto prazo, é dicir, no prazo máximo dun ano, contado a partir da data de feche do exercicio. En consecuencia, os activos financeiros non correntes reclasificaranse en correntes na parte que corresponda.

– Os activos financeiros contabilizados a valor razoable, excepto os derivados financeiros cuxo prazo de liquidación sexa superior a un ano.

– O efectivo e outros activos líquidos equivalentes, cuxa utilización non estea restrinxida, para ser intercambiados ou usados para cancelar un pasivo ao menos dentro do ano seguinte á data de feche do exercicio.

Os demais elementos do activo, en particular, os bens do patrimonio histórico, clasificaranse como non correntes.

b) O pasivo corrente comprenderá:

– As obrigacións cuxo vencemento ou extinción se espera que se produza no curto prazo, é dicir, no prazo máximo dun ano, contado a partir da data de feche do exercicio; en particular, aquelas obrigacións para as cales a entidade non dispoña dun dereito incondicional a diferir o seu pagamento nese prazo. En consecuencia, os pasivos non correntes reclasificaranse en correntes na parte que corresponda.

– Os pasivos financeiros contabilizados a valor razoable, excepto os derivados financeiros cuxo prazo de liquidación sexa superior a un ano.

Os demais elementos do pasivo clasificaranse como non correntes.

2. Un activo financeiro e un pasivo financeiro poderanse presentar no balance polo seu importe neto sempre que se dean simultaneamente as seguintes condicións:

a) Que a entidade teña nese momento o dereito exixible de compensar os importes recoñecidos, e

b) Que a entidade teña a intención de liquidar as cantidades polo neto ou de realizar o activo e cancelar o pasivo simultaneamente.

As mesmas condicións deberán concorrer para que a entidade poida presentar polo seu importe neto os activos por impostos e os pasivos por impostos.

Sen prexuízo do anterior, se se producir unha transferencia dun activo financeiro que non cumpra as condicións para a súa baixa do balance segundo o disposto nas normas de rexistro e valoración, o pasivo financeiro asociado que se recoñeza non se poderá compensar co activo financeiro relacionado.

3. As correccións valorativas por deterioración e as amortizacións acumuladas, minorarán a partida do activo en que figure o correspondente elemento patrimonial.

4. En caso de que a entidade teña gastos de investigación activados de acordo co establecido na correspondente norma de rexistro e valoración, crearase unha partida específica «Investigación», dentro da epígrafe A.I «Inmovilizado intanxible» do activo do balance normal.

5. Os terreos ou construcións que a entidade destine á obtención de ingresos por arrendamento ou posúa coa finalidade de obter plusvalías a través do seu alleamento, fóra do curso ordinario das súas operacións, incluíranse na epígrafe A.IV. «Investimentos inmobiliarios» do activo.

Os terreos ou construcións que a entidade destine, no exercicio da súa actividade propia, á cesión a terceiros sen contraprestación ou a troca dunha contraprestación significativamente inferior á de mercado, incluíranse na epígrafe A.III. «Inmovilizado material» do activo.

6. No caso de que a entidade teña existencias de produción de ciclo superior a un ano, as partidas da epígrafe B.I. do activo «3. Produtos en curso» e «4. Produtos terminados» do balance normal, desagregaranse para recoller separadamente as de ciclo curto e as de ciclo longo de produción.

7. Cando a entidade teña créditos por vendas e prestacións de servizos con vencemento superior a un ano, crearase a epígrafe A.VIII no activo non corrente, coa denominación «Debedores non correntes».

Os créditos con usuarios, patrocinadores ou afiliados con vencemento superior a un ano, presentaranse nesta mesma epígrafe, coa adecuada desagregación.

8. A dotación fundacional ou o fondo social non exixido figurarán na partida A-1.1.2 «(Dotación fundacional non exixida/Fondo social non exixido)» do patrimonio neto.

9. Cando a entidade teña débedas con provedores con vencemento superior a un ano, crearase a epígrafe B.VI no pasivo non corrente, coa denominación «Acredores non correntes».

10. Os débitos con beneficiarios con vencemento superior a un ano presentaranse na epígrafe B.VI do pasivo, a que se fixo referencia no número anterior, coa adecuada desagregación.

11. Se existiren operacións vinculadas, a epígrafe B.II «Usuarios e outros debedores da actividade propia» do activo, desagregarase en «Entidades do grupo», «Entidades asociadas» e «Outros».

12. Se existiren operacións vinculadas, a epígrafe C.IV. «Beneficiarios-Acredores» do pasivo desagregarase en «Entidades do grupo», «Entidades asociadas» e «Outros».

13. Se a entidade opta por aplicar as normas de rexistro e valoración incluídas na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, cando teña ingresos fiscais para distribuír en varios exercicios, ou realice unha operación que por aplicación dos criterios contidos no Plan Xeral de Contabilidade, implique outros ingresos ou gastos imputados directamente no patrimonio neto, os cambios neste último mostraranse seguindo os criterios establecidos polas entidades que elaboren o balance en modelo abreviado.

14. As subvencións, doazóns e legados non reintegrables outorgados por terceiros, asociados, fundadores ou padroeiros, que estean pendentos de imputar a resultados,

formarán parte do patrimonio neto da entidade, e rexistraranse na subagrupación A-3. «Subvencións, doazóns e legados recibidos» ou, se for o caso, na subagrupación A-2 «Subvencións, doazóns e legados recibidos» se a entidade aplica as normas de rexistro e valoración incluídas na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas. Pola súa parte, as subvencións, doazóns e legados non reintegrables outorgados por terceiros, asociados, fundadores ou padroeiros a título de dotación fundacional ou fondo social formarán parte do patrimonio neto, dentro dos fondos propios, e rexistraranse na epígrafe A-1. «Fondos propios».

15. Se a entidade non aplica as normas de rexistro e valoración incluídas na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, adicionalmente, deberanse considerar os seguintes criterios:

a) Cando a entidade teña investimentos en activos que, cumprindo a definición de activos financeiros do número 2 da norma de rexistro e valoración sobre instrumentos financeiros, non estean regulados por esa norma e non figuren especificamente noutras partidas do balance (tal como os activos vinculados a retribucións posemprego de prestación definida que se deban recoñecer de acordo coa norma de rexistro e valoración sobre pasivos por retribucións a longo prazo ao persoal), creará a partida «Outros investimentos» que incluírá nas epígrafes A.V, A.VI, B.IV e B.V do activo do balance normal, en función de se son a longo ou curto prazo e fronte a entidades do grupo e asociadas ou non.

b) Se, excepcionalmente, a moeda ou moedas funcionais da entidade foren distintas do euro, as variacións de valor derivadas da conversión á moeda de presentación das contas anuais, rexistraranse nunha epígrafe específica «Diferenza de conversión» que se creará dentro da subagrupación A-2. «Axustes por cambios de valor» do patrimonio neto do balance normal. Nesta epígrafe figurarán os cambios de valor dos instrumentos de cobertura de investimento neto nun negocio no estranxeiro que, de acordo co disposto nas normas de rexistro e valoración, se deban imputar a patrimonio neto.

c) Resultarán de aplicación os criterios de presentación sobre activos non correntes mantidos para a venda e grupos alleables de elementos regulados na terceira parte do Plan Xeral de Contabilidade, para o cal se deberán incluír no balance as desagregacións necesarias de acordo co previsto na terceira parte do citado plan.

6.^a Conta de resultados

A conta de resultados recolle as variacións orixinadas no patrimonio neto ao longo do exercicio, polos seguintes conceptos:

- a) O excedente do exercicio.
- b) O importe dos ingresos ou gastos recoñecidos directamente no patrimonio neto, segundo o requirido polas normas de rexistro e valoración.
- c) As transferencias ou reclasificacións realizadas ao excedente do exercicio, segundo o requirido polas normas de rexistro e valoración.
- d) Os axustes debidos a cambios en criterios contables e correccións de erros.
- e) Variacións na dotación fundacional ou fondo social.
- f) As restantes variacións que se produzan no patrimonio neto.

Este documento formularase aplicando as regras que se indican a seguir para cada un dos citados conceptos.

1. Excedente do exercicio.

Recole a parte do resultado do período, formado polos seus ingresos e gastos, excepto cando proceda a súa imputación directa ao patrimonio neto de acordo co previsto nas normas de rexistro e valoración. Para estes efectos as referencias que se realizan no Plan Xeral de Contabilidade e no Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas á conta de perdas e ganancias deberanse entender realizadas a este saldo da conta de resultados.

Formularase tendo en conta:

- a) Que os ingresos e gastos se clasificarán de acordo coa súa natureza.
- b) Que o importe correspondente ás vendas, prestacións de servizos e outros ingresos de explotación se reflectirá na conta de resultados polo seu importe neto de devolucións e descontos.
- c) Que, se a entidade realiza actividades mercantís, as vendas e outros ingresos ordinarios da citada actividade se mostrarán na partida «Vendas e outros ingresos ordinarios da actividade mercantil», que se deberá crear para tal efecto, a seguir da partida 1. «Ingresos da actividade propia», formando parte do resultado de explotación.
- d) Que os importes correspondentes a actividades realizadas por outras entidades no proceso produtivo se mostrarán na partida 5. «Aprovisionamentos».
- e) Que as subvencións, doazóns e legados recibidos que financien activos ou gastos afectos ao cumprimento dos fins da entidade se reflectirán na partida 1.d) «Subvencións imputadas ao excedente do exercicio» e 1.e) «Doazóns e legados imputados ao excedente do exercicio» do modelo normal da conta de resultados, e 1.d) «Subvencións, doazóns e legados imputados ao excedente do exercicio» do modelo abreviado, mentres que as subvencións, doazóns e legados que financien activos do inmovilizado material ou intanxible, se imputarán a resultados, de acordo coa norma de rexistro e valoración, a través da partida 10. «Subvencións, doazóns e legados de capital traspasados ao excedente do exercicio». As subvencións, doazóns e legados concedidos para cancelar débedas que se outorguen sen unha finalidade específica imputaranse igualmente á partida 10.

Se se financiar un gasto ou un activo de natureza financeira, o ingreso correspondente incluírase no excedente das operacións financeiras incorporándose, en caso de que sexa significativo, a correspondente partida coa denominación «Imputación de subvencións, doazóns e legados de carácter financeiro».

Se a entidade realiza actividades mercantís e recibe subvencións, doazóns ou legados relacionados con tales actividades, aplicará os seguintes criterios:

- i. As que se incorporen ao ciclo normal de explotación mostraranse na partida 6. «Outros ingresos da actividade». Para tal efecto na citada partida incluírase a seguinte desagregación: a) Ingresos accesorios e outros de xestión corrente e b) Subvencións, doazóns e legados de explotación afectos á actividade mercantil.
- ii. As que financien activos do inmovilizado intanxible, material ou investimentos inmobiliarios mostraranse na partida 10. «Subvencións, doazóns e legados de capital traspasados ao excedente do exercicio». Para tal efecto na citada partida incluírase a correspondente desagregación diferenciando entre os «afectos á actividade propia» e os «afectos á actividade mercantil».
- iii. Se se financiar un gasto ou un activo de natureza financeira, aplicarase o criterio indicado en relación coa actividade propia. Para tal efecto, na citada partida deberase diferenciar entre as «afectas á actividade propia» e as «afectas á actividade mercantil».

f) A partida 11. «Excesos de provisións» recolle as reversións de provisións no exercicio, coa excepción das correspondentes ao persoal que se reflecten na partida 7. «Gastos de persoal» e as derivadas de operacións comerciais que se reflecten na partida 8.c) do modelo normal e 8 do abreviado.

g) No suposto excepcional de que nunha combinación de negocios o valor dos activos identificables adquiridos menos o dos pasivos asumidos sexa superior ao custo da combinación de negocios, creárase unha partida coa denominación «Diferenza negativa de combinacións de negocio», formando parte do resultado de explotación.

h) Os ingresos e gastos orixinados polos instrumentos de cobertura que, de acordo co disposto no Plan Xeral de Contabilidade se deban imputar á conta de resultados, figurarán na partida de gastos ou ingresos, respectivamente, que xera a partida cuberta e informará disto detalladamente na memoria.

i) Se for o caso, os gastos asociados a unha reestruturación rexistraranse nas correspondentes partidas atendendo á súa natureza e informarase na memoria das contas anuais do importe global deles e, cando sexan significativos, dos importes incluídos en cada unha das partidas.

j) En caso de que a entidade presente ingresos ou gastos de carácter excepcional e contía significativa, como por exemplo os producidos por inundacións, incendios, multas ou sancións, crearase unha partida coa denominación «Outros resultados», formando parte do resultado de explotación e informará disto detalladamente na memoria.

k) Na partida 15.a) «Variación de valor razoable en instrumentos financeiros, carteira de negociación e outros» do modelo normal reflectiranse os cambios no valor razoable dos instrumentos financeiros incluídos nas categorías de «Activos (pasivos) financeiros mantidos para negociar» e «Outros activos (pasivos) financeiros a valor razoable con cambios na conta de perdas e ganancias» nos termos recollidos na norma de rexistro e valoración relativa a instrumentos financeiros, e pódese imputar o importe dos xuros producidos calculados segundo o método de tipo de xuro efectivo ben como o dos dividendos producidos a cobrar, nas partidas que corresponda, segundo a súa natureza.

2. Ingresos e gastos recoñecidos directamente no patrimonio neto e reclasificacións ao excedente do exercicio.

Os importes relativos aos ingresos e gastos imputados directamente ao patrimonio neto e as reclasificacións á conta de resultados rexistraranse polo seu importe bruto, mostrándose nunha partida separada o seu correspondente efecto impositivo.

Se a entidade non aplica as normas de rexistro e valoración incluídas na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, adicionalmente, en caso de que, excepcionalmente, a súa moeda ou moedas funcionais sexan distintas do euro, as variacións de valor derivadas da conversión á moeda de presentación das contas anuais rexistraranse no patrimonio neto, para o cal se creará unha epígrafe específica «Diferenzas de conversión» dentro dos «Ingresos e gastos recoñecidos en patrimonio neto» e as «Reclasificacións á conta de resultados». Nestas epígrafes figurarán os cambios de valor dos instrumentos de cobertura de investimento neto dun negocio no estranxeiro que, de acordo co disposto nas normas de rexistro e valoración, se deban imputar a patrimonio neto.

3. Axustes debidos a cambios en criterios contables e correccións de erros.

Cando se advirta un erro no exercicio a que se refiren as contas anuais que corresponda a un exercicio anterior ao comparativo, informarase na memoria, e incluírá o correspondente axuste na conta de resultados, de forma que o patrimonio inicial dese exercicio comparativo será obxecto de modificación para recoller a rectificación do erro. No suposto de que o erro corresponda ao exercicio comparativo, deberase reexpresar a conta de resultados do exercicio anterior.

As mesmas regras se aplicarán respecto aos cambios de criterio contable.

4. Variacións na dotación fundacional ou fondo social.

Recolleranse as achegas de fundadores, asociados e terceiros á dotación fundacional ou fondo social, ben como as variacións que se puideren orixinar nestes conceptos pola reclasificación doutras partidas do patrimonio neto ou outras operacións que os afecten.

5. Se a entidade non aplica as normas de rexistro e valoración incluídas na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, resultarán de aplicación os criterios de presentación sobre operacións interrompidas regulados no Plan Xeral de Contabilidade, para o cal se deberán incluír na conta de resultados as desagregacións necesarias de acordo co previsto na terceira parte do citado plan.

7.^a Memoria

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

1. O modelo da memoria recolle a información mínima que se debe cumprir; non obstante, naqueles casos en que a información que se solicita non sexa significativa non se cumprirán os puntos correspondentes.

2. Aquelas entidades que realicen conxuntamente actividades sen fins de lucro (con independencia de que a prestación ou servizo se outorgue de forma gratuíta ou mediante contraprestación) con actividades lucrativas de carácter mercantil, deberán diferenciar dentro do inmovilizado, as existencias, ben como nos gastos e ingresos de explotación, os afectos a actividades propias e os que están afectos a actividades mercantís determinando o resultado de explotación que corresponde a cada unha destas actividades, para o cal se creará un punto específico coa seguinte denominación: «Elementos patrimoniais afectos á actividade mercantil».

3. Deberase indicar calquera outra información non incluída no modelo da memoria que sexa necesaria para permitir o coñecemento da situación e actividades da entidade no exercicio e facilitar a comprensión das contas anuais obxecto de presentación, co fin de que reflectan a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados da entidade; en particular, incluíranse datos cualitativos correspondentes á situación do exercicio anterior cando isto sexa significativo. Adicionalmente, na memoria incorporárase calquera información que outra normativa exixa incluír neste documento das contas anuais.

Neste senso, nas entidades sen fins lucrativos, con carácter xeral, é conveniente distinguir as seguintes categorías de activos:

– Activos con restricións permanentes (limitacións canto ao destino ou ao investimento obrigatorio dos activos).

– Activos con restricións temporais (presentes e futuras).

– Activos sen restrición de uso.

4. A información cuantitativa requirida na memoria deberase referir ao exercicio a que corresponden as contas anuais, ben como ao exercicio anterior do que se ofrece información comparativa, salvo que especificamente unha norma contable indique o contrario.

5. O establecido na memoria en relación coas entidades asociadas deberase entender tamén referido ás entidades multigrupo.

6. O establecido na nota 3 da memoria deberase adaptar para a súa presentación, en todo caso, de modo sintético e conforme a existencia de claridade.

8.^a Información sobre os fluxos de efectivo

A información sobre a orixe e a utilización dos activos monetarios representativos de efectivo e outros activos líquidos equivalentes mostrarase no estado de fluxos de efectivo, clasificando os movementos por actividades e indicando a variación neta da dita magnitude no exercicio.

Enténdese por efectivo e outros activos líquidos equivalentes os que como tal figuran na epígrafe B.VII do activo do balance, é dicir, a tesouraría depositada na caixa da entidade, os depósitos bancarios á vista e os instrumentos financeiros que sexan convertibles en efectivo e que, no momento da súa adquisición, o seu vencemento non fose superior a tres meses, sempre que non exista risco significativo de cambios de valor e formen parte da política de xestión normal da tesouraría da entidade.

Así mesmo, para os efectos do estado de fluxos de efectivo poderanse incluír como un compoñente do efectivo os descubertos ocasionais cando formen parte integrante da xestión do efectivo da entidade.

Este documento formularase tendo en conta que:

1. Serán de aplicación as normas comúns establecidas para a elaboración do balance e a conta de resultados.

2. Fluxos de efectivo procedentes das actividades de explotación que son fundamentalmente os ocasionados polas actividades que constitúen a principal fonte de ingresos da entidade, ben como por outras actividades que non poidan ser cualificadas como de investimento ou financiamento. A variación do fluxo de efectivo ocasionada por estas actividades mostrarase polo seu importe neto, a excepción dos fluxos de efectivo correspondentes a xuros e impostos sobre beneficios, dos cales se informará separadamente.

Para estes efectos, o resultado do exercicio antes de impostos será obxecto de corrección para eliminar os gastos e ingresos que non producen un movemento de efectivo e incorporar as transaccións de exercicios anteriores cobradas ou pagadas no actual, clasificando separadamente os seguintes conceptos:

a) Os axustes para eliminar:

– Correccións valorativas, tales como amortizacións, perdas por deterioración de valor, ou resultados xurdidos pola aplicación do valor razoable, ben como as variacións nas provisións.

– Operacións que deban ser clasificadas como actividades de investimento ou financiamento, tales como resultados por alleamento de inmovilizado ou de instrumentos financeiros.

– Remuneración de activos financeiros e pasivos financeiros cuxos fluxos de efectivo se deban mostrar separadamente conforme o previsto na alínea c) seguinte.

O desconto de papel comercial, ou o anticipo por calquera outro tipo de acordo, do importe das vendas a clientes tratarase para os efectos do estado de fluxos de efectivo como un cobramento a clientes que se adiantou no tempo.

b) Os cambios no capital corrente que teñan a súa orixe nunha diferenza no tempo entre a corrente real de bens e servizos das actividades de explotación e a súa corrente monetaria.

c) Os fluxos de efectivo por xuros, incluídos os contabilizados como maior valor dos activos.

d) Os fluxos de efectivo por imposto sobre beneficios.

3. Fluxos de efectivo por actividades de investimento son os pagamentos que teñen a súa orixe na adquisición de activos non correntes e outros activos non incluídos no efectivo e outros activos líquidos equivalentes, tales como inmovilizados intanxibles, materiais, investimentos inmobiliarios ou investimentos financeiros, ben como os cobramentos procedentes do seu alleamento ou da súa amortización ao vencemento.

Os fluxos de efectivo por actividades de financiamento comprenden os cobramentos procedentes das achegas á dotación fundacional ou fondo social, os recursos concedidos por entidades financeiras ou terceiros, en forma de préstamos ou outros instrumentos de financiamento, ben como os pagamentos realizados por amortización ou devolución das cantidades achegadas por eles.

4. Os cobramentos e pagamentos procedentes de activos financeiros, ben como os correspondentes aos pasivos financeiros de rotación elevada, poderanse mostrar netos, sempre que se informe disto na memoria. Considerarase que o período de rotación é elevado cando o prazo entre a data de adquisición e a de vencemento non supere seis meses.

5. Os fluxos procedentes de transaccións en moeda estranxeira converteranse á moeda funcional ao tipo de troco vixente na data en que se produciu cada fluxo en cuestión, sen prexuízo de poder utilizar unha media ponderada representativa do tipo de troco do período naqueles casos en que exista un volume elevado de transaccións efectuadas.

Se entre o efectivo e outros activos líquidos equivalentes figuran activos denominados en moeda estranxeira, informárase no estado de fluxos de efectivo do efecto que nesta rúbrica tivese a variación dos tipos de troco.

6. A entidade debe informar de calquera importe significativo dos seus saldos de efectivo e outros activos líquidos equivalentes ao efectivo que non estean dispoñibles para seren utilizados.

7. Cando exista unha cobertura contable, os fluxos do instrumento de cobertura incorporaranse na mesma partida que os da partida cuberta, indicando na memoria este efecto.

8. Respecto ás transaccións non monetarias, na memoria informárase das operacións de investimento e financiamento significativas que, por non teren dado lugar a variacións de efectivo, non fosen incluídas no estado de fluxos de efectivo (por exemplo, adquisición dun inmovilizado con pagamento aprazado ou dun activo mediante un arrendamento financeiro).

En caso de existir unha operación de investimento que implique unha contraprestación parte en efectivo ou activos líquidos equivalentes e parte noutros elementos, deberase informar sobre a parte non monetaria independentemente da información sobre a actividade en efectivo ou equivalentes que se incluíse no estado de fluxos de efectivo.

9. A variación de efectivo e outros activos líquidos equivalentes ocasionada pola adquisición ou alleamento dun conxunto de activos e pasivos que conformen un negocio ou liña de actividade incluírase, se for o caso, como unha única partida nas actividades de investimento, na epígrafe de investimentos ou desinvestimentos segundo corresponda, creándose unha partida específica para o efecto coa denominación «Unidade de negocio».

9.^a Cifra anual de negocios

O importe neto da cifra anual de negocios determinarase deducindo do importe das vendas dos produtos e das prestacións de servizos ou outros ingresos correspondentes ás actividades lucrativas de carácter mercantil da entidade o importe de calquera desconto (bonificacións e demais reducións sobre as vendas) e o do imposto sobre o valor engadido e outros impostos directamente relacionados con elas, que deban ser obxecto de repercusión.

10.^a Número medio de traballadores

Para a determinación do número medio de traballadores consideraranse todas aquelas persoas que teñan ou tivesen algunha relación laboral coa entidade durante o exercicio, calculando a media segundo o tempo durante o cal prestasen os seus servizos.

11.^a Entidades do grupo, multigrupo e asociadas

Para efectos da presentación das contas anuais dunha entidade sen fins lucrativos entenderase que outra entidade forma parte do grupo cando ambas estean vinculadas por unha relación de control, directa ou indirecta, análoga á prevista no artigo 42 do Código de comercio para os grupos de sociedades ou cando as entidades estean controladas por calquera medio por unha ou varias persoas físicas ou xurídicas que actúen conxuntamente ou se achen baixo dirección única por acordos ou cláusulas estatutarias.

En particular, presumírase que dúas entidades non lucrativas teñen a cualificación de entidades do grupo para os exclusivos efectos de cumprir co deber de informar nas súas respectivas contas anuais individuais, nos termos requiridos por esta adaptación, cando en ambas as entidades coincidan a maioría das persoas que compoñen os seus respectivos órganos de goberno.

Entenderase que unha entidade é asociada cando, sen que se trate dunha entidade do grupo, no sentido sinalado anteriormente, a entidade ou algunha ou algunhas das

entidades do grupo, en caso de existir este, incluídas as entidades ou persoas físicas dominantes, exerzan sobre tal entidade unha influencia significativa por teren unha participación nela que, creando con esta unha vinculación duradeira, estea destinada a contribuír á súa actividade.

Neste senso, enténdese que existe influencia significativa na xestión doutra entidade cando se cumpran os dous requisitos seguintes:

- a) A entidade ou unha ou varias entidades do grupo, incluídas as entidades ou persoas físicas dominantes, participan na entidade, e
- b) Se teña o poder de intervir nas decisións de política financeira e de explotación da participada, sen chegar a ter o control.

Así mesmo, a existencia de influencia significativa poderase evidenciar a través de calquera das seguintes vías:

1. Representación no órgano de goberno da entidade participada;
2. Participación nos procesos de fixación de políticas;
3. Transaccións de importancia relativa coa participada;
4. Intercambio de persoal directivo; ou
5. Fornecemento de información técnica esencial.

Presumírase, salvo proba en contrario, que existe influencia significativa cando a entidade ou unha ou varias entidades do grupo, incluídas as entidades ou persoas físicas dominantes, posúan, polo menos, o 20 por 100 dos dereitos de voto doutra entidade.

Entenderase por entidade multigrupo aquela que estea xestionada conxuntamente pola entidade ou algunha ou algunhas das entidades do grupo en caso de existir este, incluídas as entidades ou persoas físicas dominantes, e un ou varios terceiros alleos ao grupo de entidades.

12.^a Estados financeiros intermedios

Os estados financeiros intermedios presentaranse coa forma e os criterios establecidos para as contas anuais.

13.^a Partes vinculadas

1. Unha parte considérase vinculada a outra cando unha delas, ou un conxunto que actúa en concerto, exerce ou ten a posibilidade de exercer directa ou indirectamente ou en virtude de pactos ou acordos entre fundadores, membros do órgano de goberno ou asociados o control sobre outra ou unha influencia significativa na toma de decisións financeiras e de explotación da outra.

2. En calquera caso consideraranse partes vinculadas:

a) As entidades que teñan a consideración de entidade do grupo, asociada ou multigrupo, no sentido indicado na anterior norma décimo primeira de elaboración das contas anuais.

Non obstante, unha entidade estará exenta de incluír a información recollida no punto da memoria relativo ás operacións con partes vinculadas cando a primeira estea controlada ou influída de forma significativa por unha Administración pública estatal, autonómica ou local e a outra entidade tamén estea controlada ou influída de forma significativa pola mesma Administración pública, sempre que non existan indicios dunha influencia entre ambas. Entenderase que existe esa influencia, entre outros casos, cando as operacións non se realicen en condicións normais de mercado (salvo que as ditas condicións veñan impostas por unha regulación específica).

b) As persoas físicas ou xurídicas que tiveren a condición de fundadores, membros do órgano de goberno, asociados ou que, se for o caso, posúan directa ou indirectamente algunha participación nos dereitos de voto da entidade, ou na entidade dominante dela,

sempre que tal condición ou participación nos dereitos de voto lles permita exercer sobre unha ou outra unha influencia significativa. Quedan tamén incluídos os familiares próximos das citadas persoas físicas.

c) O persoal clave da entidade ou do seu dominante, entendendo por tal as persoas físicas con autoridade e responsabilidade sobre a planificación, dirección e control das actividades da entidade, quer directa quer indirectamente, entre as cales se inclúen os fundadores e asociados. Quedan tamén incluídos os familiares próximos das citadas persoas físicas.

d) As entidades sobre as cales calquera das persoas mencionadas nas alíneas b) e c) poida exercer unha influencia significativa.

e) As entidades que compartan algún fundador, asociado ou membro do órgano de goberno ou directivo coa entidade, salvo que este non exerza unha influencia significativa nas políticas financeira e de explotación de ambas.

f) As persoas que teñan a consideración de familiares próximos do representante do administrador da entidade, cando sexa persoa xurídica.

g) Os plans de pensións para os empregados da propia entidade ou dalgunha outra que sexa parte vinculada desta, salvo que a entidade opte por aplicar as normas de rexistro e valoración incluídas na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas.

3. Para os efectos desta norma, entenderase por familiares próximos aqueles que poderían exercer influencia en, ou ser influídos por, esa persoa nas súas decisións relacionadas coa entidade. Entre eles incluíranse:

a) O cónxuxe ou persoa con análoga relación de afectividade;

b) Os ascendentes, descendentes e irmáns e os respectivos cónxuxes ou persoas con análoga relación de afectividade;

c) Os ascendentes, descendentes e irmáns do cónxuxe ou persoa con análoga relación de afectividade; e

d) As persoas ao seu cargo ou a cargo do cónxuxe ou persoa con análoga relación de afectividade.

MODELOS NORMAIS DE CONTAS ANUAIS
BALANCE

BALANCE AO FECHER DO EXERCICIO 200X

N.º CONTAS	ACTIVO	NOTAS DA MEMORIA	200X	200X-1
	A) ACTIVO NON CORRENTE			
	I. Inmobiliizado intanxible			
201, (2801), (2901)	1. Desenvolvemento			
202, (2802), (2902)	2. Concesións			
203, (2803), (2903)	3. Patentes, licenzas, marcas e similares			
204	4. Fondo de comercio			
206, (2806), (2906)	5. Aplicacións informáticas			
207, (2807), (2907)	6. Dereitos sobre activos cedidos en uso			
205, 209, (2805), (2830), (2905)	7. Outro inmovilizado intanxible			
	II. Bens do patrimonio histórico			
240, (2990)	1. Bens inmobles			
241, (2991)	2. Arquivos			
242, (2992)	3. Bibliotecas			
243, (2993)	4. Museos			
244, (2994)	5. Bens mobles			
249	6. Anticipos sobre bens do patrimonio histórico			
	III. Inmobiliizado material			
210, 211, (2811), (2831), (2910), (2911)	1. Terreos e construcións			
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, (2812), (2813), (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2912), (2913), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919)	2. Instalacións técnicas e outro inmovilizado material			
23				
220, (2920)	3. Inmovilizado en curso e anticipos			
	IV. Investimentos inmobiliarios			
221, (282), (2921), (2832)	1. Terreos			
	2. Construcións			
	V. Investimentos en entidades do grupo e asociadas a longo prazo			
2503, 2504, (2593), (2594), (293), (2523), 2524, (2953), (2954), 2513, 2514, (2943), (2944)	1. Instrumentos de patrimonio			
	2. Créditos a entidades			
	3. Valores representativos de débeda			
	4. Derivados			
	5. Outros activos financeiros			
	VI. Investimentos financeiros a longo prazo			
2505, (2595), 260, (269)	1. Instrumentos de patrimonio			
2525, 262, 263, 264, (2955), (298)	2. Créditos a terceiros			
2515, 261, (297), (2945)	3. Valores representativos de débeda			
265	4. Derivados			
268, 27	5. Outros activos financeiros			
474	VII. Activos por imposto diferido			

N.º CONTAS	ACTIVO	NOTAS DA MEMORIA	200X	200X-1
	B) ACTIVO CORRENTE			
	I. Existencias			
30, (390)	1. Bens destinados á actividade			
31, 32, (391), (392)	2. Materias primas e outros aprovisionamentos			
33, 34, (393), (394)	3. Produtos en curso			
35, (395)	4. Produtos terminados			
36, (396)	5. Subprodutos, residuos e materiais recuperados			
407	6. Anticipos a provedores			
447, 448, (495)	II. Usuarios e outros debedores da actividade propia			
430, 431, 432, 435, 436, (437), (490), (4935)	III. Debedores comerciais e outras contas a cobrar			
433, 434, (4933), (4934)	1. Clientes por vendas e prestacións de servizos			
440, 441, 446, 449, 5531, 5533	2. Clientes, entidades do grupo e asociadas			
460, 464, 544	3. Debedores varios			
4709	4. Persoal			
4700, 4707, 4708, 471, 472	5. Activos por imposto corrente			
558	6. Outros créditos coas administracións públicas			
	7. Fundadores por desembolsos exixidos			
	IV. Investimentos en entidades do grupo e asociadas a curto prazo			
5303, 5304, (5393), (5394), (593)	1. Instrumentos de patrimonio			
5323, 5324, 5343, 5344, (5953), (5954)	2. Créditos a entidades			
5313, 5314, 5333, 5334, (5943), (5944)	3. Valores representativos de débeda			
5353, 5354, 5523, 5524	4. Derivados			
	5. Outros activos financeiros			
5305, 540, (5395), (549)	V. Investimentos financeiros a curto prazo			
5325, 5345, 542, 543, 547, (5955), (598)	1. Instrumentos de patrimonio			
5315, 5335, 541, 546, (5945), (597)	2. Créditos a entidades			
5590, 5593	3. Valores representativos de débeda			
5355, 545, 548, 551, 5525, 565, 566	4. Derivados			
480, 567	5. Outros activos financeiros			
570, 571, 572, 573, 574, 575	VI. Periodificacións a curto prazo			
576	VII. Efectivo e outros activos líquidos equivalentes			
	1. Tesouraría			
	2. Outros activos líquidos equivalentes			
	TOTAL ACTIVO (A + B)			

N.º CONTAS	PATRIMONIO NETO E PASIVO	NOTAS DA MEMORIA	200X	200X-1
<p>A) PATRIMONIO NETO</p> <p>A-1) Fondos propios</p> <p>I. Dotación fundacional/Fondo social</p> <p>1. Dotación fundacional/Fondo social</p> <p>2. (Dotación fundacional non exixida/Fondo social non exixido)</p> <p>II. Reservas</p> <p>1. Estatutarias</p> <p>2. Outras reservas</p> <p>III. Excedentes de exercicios anteriores</p> <p>1. Remanente</p> <p>2. (Excedentes negativos de exercicios anteriores)</p> <p>IV. Excedente do exercicio</p> <p>A-2) Axustes por cambios de valor</p> <p>I. Activos financeiros dispoñibles para a venda</p> <p>II. Operacións de cobertura</p> <p>III. Outros</p> <p>A-3) Subvencións, doazóns e legados recibidos</p> <p>I. Subvencións</p> <p>II. Doazóns e legados</p>				
<p>100, 101 (103), (104)</p> <p>111 113, 114, 115</p> <p>120 (121) 129</p> <p>133 1340 137</p> <p>130, 1320 131, 1321</p>	<p>B) PASIVO NON CORRENTE</p> <p>I. Provisións a longo prazo</p> <p>1. Obrigacións por prestacións a longo prazo ao persoal</p> <p>2. Actuacións ambientais</p> <p>3. Provisións por reestruturación</p> <p>4. Outras provisións</p> <p>II. Débedas a longo prazo</p> <p>1. Obrigacións e outros valores negociables</p> <p>2. Débedas con entidades de crédito</p> <p>3. Acredores por arrendamento financeiro</p> <p>4. Derivados</p> <p>5. Outros pasivos financeiros</p> <p>III. Débedas con entidades do grupo e asociadas a longo prazo</p> <p>IV. Pasivos por imposto diferido</p> <p>V. Periodificacións a longo prazo</p>			
<p>140 145 146 141, 142, 143</p> <p>177, 179 1605, 170 1625, 174 176</p> <p>1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 180, 185, 189 1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634</p> <p>479 181</p>				

N.º CONTAS	PATRIMONIO NETO E PASIVO	NOTAS DA MEMORIA	200X	200X-1
	C) PASIVO CORRENTE			
	I. Provisións a curto prazo			
	II. Débedas a curto prazo	1. Obrigacións e outros valores negociables		
		2. Débedas con entidades de crédito		
		3. Acredores por arrendamento financeiro		
		4. Derivados		
		5. Outros pasivos financeiros		
	III. Débedas con entidades do grupo e asociadas a curto prazo			
	IV. Beneficiarios – Acredores			
	V. Acredores comerciais e outras contas a pagar	1. Provedores		
		2. Provedores, entidades, do grupo e asociadas		
		3. Acredores varios		
		4. Persoal (remuneracións pendentes de pagamento)		
		5. Pasivos por imposto corrente		
		6. Outras débedas coas administracións públicas		
		7. Anticipos recibidos por pedidos		
	VI. Periodificacións a curto prazo			
	TOTAL PATRIMONIO NETO E PASIVO (A + B + C)			
499, 529				
500, 505, 506				
5105, 520, 527				
5125, 524				
5595, 5598				
509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 528,				
5525, 5530, 5532, 555, 5565, 5566, 560, 561, 569				
5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134,				
5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564				
412				
400, 401, 405, (406)				
403, 404				
410, 411, 419				
465, 466				
4752				
4750, 4751, 4758, 476, 477				
438				
485, 568				

CONTA DE RESULTADOS

CONTA DE RESULTADOS CORRESPONDENTE AO EXERCICIO TERMINADO O DE 200X

N.º CONTAS	NOTA	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
	A) Excedente do exercicio		
	1. Ingresos da actividade propia		
720	a) Cotas de asociados e afiliados		
721	b) Achegas de usuarios		
722, 723	c) Ingresos de promocións, patrocinadores e colaboracións		
740, 748	d) Subvencións imputadas ao excedente do exercicio		
747	e) Doazóns e legados imputados ao excedente do exercicio		
728	f) Reintegro de axudas e asignacións		
	2. Gastos por axudas e outros		
(650)	a) Axudas monetarias		
(653), (654)	b) Axudas non monetarias		
(658)	c) Gastos por colaboracións e do órgano de goberno		
(6930), 71*, 7930	d) Reintegro de subvencións, doazóns e legados		
	3. Variación de existencias de produtos terminados e en curso de fabricación		
73	4. Traballos realizados pola entidade para o seu activo		
(600), (601), (602), 6060, 6061, 6062, 6080, 6081, 6082, 6090, 6091, 6092, 610*, 611*, 612*, 607), (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933, 75	5. Aprovisionamentos		
(640), (641)	6. Outros ingresos da actividade		
(642), (643), (649)	7. Gastos de persoal		
(644), 7950	a) Soldos, salarios e asimilados		
	b) Cargas sociais		
(62)	c) Provisións		
(631), (634), 636, 639	8. Outros gastos da actividade		
(655), (694), (695), 794, 7954	a) Servizos exteriores		
(656), (659)	b) Tributos		
(68)	c) Perdas, deterioración e variación de provisións por operacións comerciais		
	d) Outros gastos de xestión corrente		
	9. Amortización do inmovilizado		
	10. Subvencións, doazóns e legados de capital traspasados ao excedente do exercicio		
745	a) Subvencións de capital traspasadas ao excedente do exercicio		
746	b) Doazóns e legados de capital traspasados ao excedente do exercicio		
7951, 7952, 7955, 7956	11. Exceso de provisións		
(690), (691), (692), 790, 791, 792	12. Deterioración e resultado por alleamentos do inmovilizado		
(670), (671), (672), 770, 771, 772	a) Deterioración e perdas		
	b) Resultados por alleamentos e outras		

N.º CONTAS	NOTA	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
	A.1.) EXCEDENTE da ACTIVIDADE (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)		
	13. Ingresos financeiros		
7600, 7601 7602, 7603	a) De participacións en instrumentos de patrimonio a ₁) En entidades do grupo e asociadas a ₂) En terceiros		
7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211 7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767, 769	b) De valores negociables e outros instrumentos financeiros b ₁) De entidades do grupo e asociadas b ₂) De terceiros		
(6610), (6611), (6615), (6616), (6620), (6621), (6650), (6651), (6654), (6655)	14. Gastos financeiros		
(6612), (6613), (6617), (6618), (6622), (6623), (6624), (6652), (6653), (6656), (6657), (669) (660)	a) Por débedas con entidades do grupo e asociadas		
(6630), (6631), (6633), 7630, 7631, 7633 (6632), 7632	b) Por débedas con terceiros		
(696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799 (666), (667), (673), (675), 766, 773, 775	c) Por actualización de provisións 15. Variación de valor razoable en instrumentos financeiros a) Carteira de negociación e outros b) Imputación ao excedente do exercicio por activos financeiros dispoñibles para a venda		
(6300)*, 6301*, (633), 638	16. Diferenzas de cambio 17. Deterioración e resultado por alleamentos de instrumentos financeiros a) Deterioracións e perdas b) Resultados por alleamentos e outras		
(800), (89), 900, 991, 992 (810), 910 940, 9420 941, 9421 (85), 95 (8300)*, 8301, (833), 834, 835, 838	A.2) EXCEDENTE DAS OPERACIÓNS FINANCEIRAS (13+14+15+16+17) A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPOSTOS (A.1 + A.2) 18. Impostos sobre beneficios** A.4) Variación de patrimonio neto recoñecida no excedente do exercicio (A.3 + 18) B) Ingresos e gastos imputados directamente ao patrimonio neto.		
	1. Activos financeiros dispoñibles para a venda.		
	2. Operacións de cobertura de fluxos de efectivo.		
	3. Subvencións recibidas.		
	4. Doazóns e legados recibidos.		
	5. Ganancias e perdas actuariais e outros axustes.		
	6. Efecto impositivo.		
	B.1) Variación de patrimonio neto por ingresos e gastos recoñecidos directamente no patrimonio neto (1+2+3+4+5+6)		
	C) Reclasificacións ao excedente do exercicio.		
(802), 902, 993, 994 (812), 912 (840), (8420) (841), (8421) 8301*, (836), (837)	1. Activos financeiros dispoñibles para a venda. 2. Operacións de cobertura de fluxos de efectivo. 3. Subvencións recibidas. 4. Doazóns e legados recibidos. 5. Efecto impositivo.		

N.º CONTAS	NOTA	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
	C.1) Variación de patrimonio neto por reclasificaciones ao excedente do exercicio (1+2+3+4+5)		
	D) Variacións de patrimonio neto por ingresos e gastos imputados directamente ao patrimonio neto (B.1 + C.1)		
	E) Axustes por cambios de criterio		
	F) Axustes por erros		
	G) Variacións na dotación fundacional ou fondo social		
	H) Outras variacións		
	I) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DO PATRIMONIO NETO NO EXERCICIO (A.4+D+E+F+G+H)		

*O seu signo pode ser positivo ou negativo

**MEMORIA NORMAL
CONTIDO DA MEMORIA**

As notas da memoria que se formulan a seguir completan, amplían e comentan as normas de rexistro e valoración recollidas nesta adaptación.

As entidades non lucrativas deberán aplicar obrigatoriamente estas notas, ben como as contidas no modelo normal de memoria do Plan Xeral de Contabilidade, salvo a información sobre operacións interrompidas e activos non correntes e grupos alleables de elementos mantidos para a venda, que non lles resultará de aplicación.

1. Actividade da entidade

1. Sen prexuízo da información que se debe incluír na nota 13, describiranse de forma sucinta os fins da entidade recollidos nos seus estatutos e a actividade ou actividades realizadas no exercicio, ben como o domicilio e a forma legal da entidade, e o lugar onde desenvolva as actividades se for diferente á sede social.
2. Cando a entidade sexa a de maior activo do conxunto de entidades do grupo, nos termos previstos na norma de elaboración das contas anuais 11ª. Entidades do grupo, multigrupo e asociadas desta terceira parte, informarse das entidades máis significativas que o integran, describindo as súas actividades e indicando o volume agregado de activos, pasivos, ingresos e gastos delas.

Enténdese por entidade de maior activo aquela que no momento da súa incorporación ao grupo presente unha cifra maior no total activo do modelo do balance.

3. Cando a entidade non sexa a de maior activo do conxunto de entidades do grupo nos termos sinalados no punto anterior, indicará o rexistro onde estean depositadas as contas anuais da entidade que contén a información exixida no punto anterior.
4. Cando exista unha moeda funcional distinta do euro, porase claramente de manifesto esta circunstancia, indicando os criterios tidos en conta para a súa determinación.

2. Excedente do exercicio

2.1. Análise das principais partidas que forman o excedente do exercicio en que se informe dos aspectos significativos delas.

2.2. Información sobre a proposta de aplicación contable do excedente, de acordo co seguinte esquema:

<u>Base de repartición</u>	<u>Importe</u>
Excedente do exercicio	
Remanente	
Reservas voluntarias	
Outras reservas de libre disposición	
Total	-----

<u>Aplicación</u>	<u>Importe</u>
A dotación fundacional/fondo social	
A reservas especiais	
A reservas voluntarias	
A	
A compensación de excedentes negativos de exercicios anteriores	
Total	-----

2.3. Información sobre as limitacións para a aplicación dos excedentes de acordo coas disposicións legais.

3. **Normas de rexistro e valoración**

Ademais da información solicitada na nota 4 do modelo de memoria normal do Plan Xeral de Contabilidade, indícanse os criterios contables aplicados en relación coas seguintes partidas:

1. Inmovilizado intanxible; indicando os criterios para determinar a natureza dos activos non xeradores de fluxos de efectivo, criterios utilizados de capitalización ou activación, amortización, correccións valorativas por deterioración e cesión destes bens.
2. Inmovilizado material; indicando os criterios para determinar a natureza de bens de inmovilizado non xeradores de fluxos de efectivo, criterios sobre amortización, correccións valorativas por deterioración e reversión delas, os custos de rehabilitación do lugar onde se asente un activo e a cesión destes bens.
3. Bens integrantes do patrimonio histórico; indicando os criterios sobre valoración, correccións valorativas por deterioración e reversión delas, capitalización de gastos financeiros, custos de ampliación, modernización e melloras, custos de desmantelamento ou retirada, ben como os custos de rehabilitación do lugar onde se asente un activo e os criterios sobre a determinación do custo dos traballos efectuados pola entidade para estes bens, e os seguidos en relación coas grandes reparacións que os afecten.
4. Permutas; indicando a xustificación do criterio aplicado en relación cos activos non xeradores de fluxos de efectivo.
5. Créditos e débitos pola actividade propia; indicando os criterios de valoración aplicados. En particular, os seguidos para calcular as correccións valorativas.
6. Existencias; indicando os criterios de valoración e, en particular, os seguidos sobre correccións valorativas por deterioración de existencias non xeradoras de fluxos de efectivo.
7. Ingresos e gastos; indicando os criterios xerais aplicados aos ingresos e gastos propios da entidade. En particular, os gastos de carácter plurianual e criterios de imputación temporal.
8. Fusións entre entidades non lucrativas; indicando os criterios de rexistro e valoración empregados.

4. **Inmovilizado material**

Ademais da información solicitada na nota 5 do modelo de memoria normal do Plan Xeral de Contabilidade, informárase:

1. Para cada corrección valorativa por deterioración de contía significativa, recoñecida ou revertida durante o exercicio dun inmovilizado material non xerador de fluxos de efectivo, indicárase:
 - Natureza do inmovilizado material.
 - Importe, sucesos e circunstancias que levaron ao recoñecemento e reversión da perda por deterioración.
 - Criterio empregado para determinar o valor razoable menos os custos de venda, se for o caso, ou para determinar o custo de reposición depreciado.
2. Respecto ás perdas e reversións por deterioración agregadas para as cales non se revela a información sinalada na letra anterior, as principais clases de inmovilizados afectados polas perdas e reversións por deterioración e os principais sucesos e circunstancias que levaron ao recoñecemento e a reversión de tales correccións valorativas por deterioración.
3. Información sobre os inmoables cedidos á entidade e sobre os cedidos por esta, especificando os termos das respectivas cesións. Adicionalmente, informárase sobre o valor razoable do dereito cedido cando a diferenza co seu valor en libros sexa significativa.
4. Informárase das restricións á disposición que existan na retención con estes bens e dereitos.

5. **Bens do patrimonio histórico**

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

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas
- c) Saídas
- d) Saldo final.

Ademais, describíranse:

1. O importe das revalorizacións netas acumuladas ao feche do exercicio, realizadas ao abeiro dunha lei que o autorice.
2. As características dos investimentos en bens do patrimonio histórico adquiridos a entidades do grupo e asociadas, con indicación do seu valor contable.
3. As características dos investimentos en bens do patrimonio histórico situados fóra do territorio español con indicación do seu valor contable.
4. As características dos bens do patrimonio histórico non afectos directamente á actividade propia, indicando o seu valor contable.

5. Bens do patrimonio histórico afectos a garantías.
6. Subvencións, doazóns e legados recibidos relacionados cos bens do patrimonio histórico.
7. Compromisos firmes de compra e fontes previsibles de financiamento, ben como os compromisos firmes de venda.
8. Incidencia dos custos relacionados con grandes reparacións sobre os bens do patrimonio histórico.
9. Principais hipóteses empregadas para determinar o valor razoable destes bens, cando se incorporasen ao activo polo dito valor.
10. Os inmobles cedidos á entidade e sobre os cedidos por esta, especificando os termos das respectivas cesións. Adicionalmente, informarase sobre o valor razoable do dereito cedido cando a diferenza co seu valor en libros sexa significativa e o importe do citado valor razoable se poida determinar con fiabilidade.
11. Calquera outra circunstancia de carácter substantivo que afecte bens do patrimonio histórico.

6. **Usuarios e outros debedores da actividade propia**

Desagregación da epígrafe B.II do activo do balance "Usuarios e outros debedores da actividade propia", sinalando o movemento habido durante o exercicio e indicando o saldo inicial, aumentos, diminucións e saldo final para usuarios, patrocinadores, afiliados e outros debedores da actividade propia da entidade, e distinguindo, se for o caso, se proceden de entidades do grupo, multigrupo ou asociadas.

7. **Beneficiarios - Acredores**

Desagregación da epígrafe C.IV do pasivo do balance "Beneficiarios - Acredores", sinalando o movemento habido durante o exercicio e indicando o saldo inicial, aumentos, diminucións e saldo final para beneficiarios e outros acredores da actividade propia da entidade, e distinguindo, se for o caso, se proceden de entidades do grupo, multigrupo ou asociadas.

8. **Fondos propios**

Informarase sobre:

- a) Desagregación da epígrafe A.1 do pasivo do balance, sinalando o movemento habido durante o exercicio e indicando o saldo inicial, aumentos, diminucións e saldo final das diferentes partidas.
- b) Achegas ao fondo social ou dotación fundacional realizadas no exercicio, distinguindo as que son en diñeiro das que non o son. Tamén, se for o caso, se indicarán para cada achega os desembolsos pendentes, ben como a data de exixibilidade. Esta mesma información se requirirá respecto a outras achegas de fundadores, asociados e terceiros.
- c) Consideracións específicas que afecten as reservas.

9. Existencias

Ademais da información solicitada na nota 10 do modelo de memoria normal do Plan Xeral de Contabilidade, informarase:

1. Para cada corrección valorativa por deterioración de contía significativa, recoñecida ou revertida durante o exercicio para as existencias non xeradoras de fluxos de efectivo, indicarase:
 - Natureza das existencias.
 - Importe, sucesos e circunstancias que levaron ao recoñecemento e reversión da perda por deterioración.
 - Criterio empregado para determinar o valor neto realizable ou, se for o caso, o seguido para determinar o custo de reposición depreciado.
2. Informarase sobre as existencias recibidas gratuitamente pola entidade, ben como das entregadas aos beneficiarios dela en cumprimento dos fins propios.

10. Situación fiscal

Ademais da información solicitada na nota 12 do modelo de memoria normal do Plan Xeral de Contabilidade, en relación co imposto sobre beneficios, informarase sobre:

- a) O réxime fiscal aplicable á entidade. En particular, informarase da parte de ingresos e resultados que se debe incorporar como base imponible para efectos do imposto sobre sociedades.
- b) Cando for o caso, deberanse especificar os puntos da memoria en que se incluíse a información exixida pola lexislación fiscal para gozar da cualificación de entidades sen fins lucrativos para os efectos da Lei 49/2002, do 23 de decembro.

11. Ingresos e gastos

1. Desagregación da partida 2.a) da conta de resultados "Axudas monetarias", indicando os reintegros producidos e distinguindo por actividades, e desagregación da partida 2.b) "Axudas non monetarias".
2. Desagregación da partida 5. "Aprovisionamentos" detallando o importe correspondente a consumo de bens destinados á actividade e consumo de materias primas e outras materias consumibles e distinguindo entre compras e variación de existencias. Así mesmo, diferenciaranse as compras nacionais, as adquisicións intracomunitarias e as importacións.

Desagregación da partida 7.b) da conta de resultados "Cargas sociais", distinguindo entre achegas e dotacións para pensións e outras cargas sociais.

No caso en que a entidade formule a conta de resultados abreviada, deberá incluír neste puntoas desagregacións antes indicadas en relación coas partidas 5. "Aprovisionamentos" e 7. "Gastos de persoal" do modelo abreviado da dita conta. Adicionalmente, desagregarase a partida 8. "Outros gastos da actividade", especificando o importe das correccións valorativas por deterioración dos créditos e os falidos.

3. Ingresos de promocións, patrocinadores e colaboracións.
4. O importe da venda de bens e prestación de servizos producidos por permuta de bens non monetarios e servizos.
5. Cando for o caso, información da partida "Outros resultados".

12. Fusións entre entidades non lucrativas e combinacións de negocios

1. Nos supostos de fusión entre entidades non lucrativas, unha vez acordada a operación, as entidades que participan nela deberán informar do proceso en marcha. En particular, deberase indicar o modo en que a fusión afecta a entidade e o patrimonio achegado por cada unha das entidades fusionadas.
2. En caso de que a entidade adquira un negocio, deberase incluír a información indicada na nota 19. "Combinacións de negocios" do modelo normal de memoria incluída na terceira parte do Plan Xeral de Contabilidade.

13. Actividade da entidade. Aplicación de elementos patrimoniais a fins propios. Gastos de administración

13.1. Actividade da entidade.

1. As fundacións de competencia estatal facilitarán a seguinte información, de acordo co disposto na Lei 50/2002, do 26 de decembro, e no seu regulamento de desenvolvemento:

I. Actividades realizadas

ACTIVIDADE 1(cubrir tantas fichas como actividades teña a fundación)

A) Identificación.

Denominación da actividade	
Tipo de actividade*	
Identificación da actividade por sectores	
Lugar dedesenvolvemento da actividade	

* Indíquese se se trata dunha actividade propia ou mercantil

Descrición detallada da actividade realizada.

--

B) Recursos humanos empregados na actividade.

Tipo	Número		Nº horas/ano	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Persoal asalariado				
Persoal con contrato de servizos				
Persoal voluntario				

C) Beneficiarios ou usuarios da actividade.

Tipo	Número	
	Previsto	Realizado
Persoas físicas		
Persoas xurídicas		

D) Recursos económicos empregados na actividade.

Gastos/Inversións	Importe	
	Previsto	Realizado
Gastos por axudas e outros		
a) Axudas monetarias		
b) Axudas non monetarias		
c) Gastos por colaboracións e órganos de goberno		
Variación de existencias de produtos terminados e en curso de fabricación		
Aprovisionamentos		
Gastos de persoal		
Outros gastos de explotación		
Amortización do inmovilizado		
Deterioración e resultado por alleamento de inmovilizado		
Gastos financeiros		
Variacións de valor razoable en instrumentos financeiros		
Diferenzas de cambio		
Deterioración e resultado por alleamentos de instrumentos financeiros		
Impostos sobre beneficios		

Subtotal gastos		
Adquisicións de inmovilizado (excepto bens do patrimonio histórico)		
Adquisicións de bens do patrimonio histórico		
Cancelación de débeda non comercial		
Subtotal recursos		
TOTAL		

E) Obxectivos e indicadores da actividade.

Obxectivo	Indicador	Cuantificación	
		Previsto	Realizado

II. Recursos económicos totais empregados pola entidade.

GASTOS/INVESTIMENTOS	Actividade 1	Actividade 2	Actividade 3	Actividade 4	Total actividades	Non imputados ás actividades	TOTAL
Gastos por axudas e outros							
a) Axudas monetarias							
b) Axudas non monetarias							
c) Gastos por colaboracións e órganos de goberno							
Variación de existencias de produtos terminados e en curso de fabricación							
Aprovisionamentos							
Gastos de persoal							
Outros gastos de explotación							
Amortización do inmovilizado							
Deterioración e resultado por alleamento de inmovilizado							
Gastos financeiros							
Variacións de valor razoable en instrumentos financeiros							
Diferenzas de cambio							
Deterioración e resultado por alleamentos de instrumentos financeiros							
Impostos sobre beneficios							
Subtotal gastos							
Adquisicións de inmovilizado (excepto bens patrimonio histórico)							
Adquisicións bens patrimonio histórico							
Cancelación de débeda non comercial							
Subtotal investimentos							
TOTAL RECURSOS EMPREGADOS							

III. Recursos económicos totais obtidos pola entidade.

A. Ingresos obtidos pola entidade

INGRESOS	Previsto	Realizado
Rendas e outros ingresos derivados do patrimonio		
Vendas e prestacións de servizos das actividades propias		
Ingresos ordinarios das actividades mercantís		
Subvencións do sector público		
Achegas privadas		
Outros tipos de ingresos		
TOTAL INGRESOS OBTIDOS		

B. Outros recursos económicos obtidos pola entidade

OUTROS RECURSOS	Previsto	Realizado
Débedas contraídas		
Outras obrigacións financeiras asumidas		
TOTAL OUTROS RECURSOS OBTIDOS		

IV. Convenios de colaboración con outras entidades

DESCRICIÓN	Ingreso	Gastos	Non produce corrente de bens e servizos
Convenio 1. coa entidade (X), suscrito para			
Convenio 2. coa entidade (Y), suscrito para			

V. Desviacións entre plan de actuación e datos realizados

Detallaranse as desviacións máis significativas que se producen entre as cantidades previstas no plan de actuación e as efectivamente realizadas, indicando as causas que as ocasionaron.

2. As restantes entidades deberán identificar e cuantificar os fins que perseguen en cada unha das actividades significativas que realicen, informando, ao menos, dos seguintes aspectos:

a) Con que medios se financiou a actividade e que recursos económicos foron empregados para a súa realización.

b) Os recursos humanos aplicados, agrupados polas seguintes categorías: persoal asalariado, persoal con contrato de servizos e persoal voluntario, especificando neste último caso a súa dedicación horaria.

c) O número de beneficiarios ou usuarios das súas actividades, diferenciando entre persoas físicas e xurídicas.

13.2. Aplicación de elementos patrimoniais a fins propios.

Información sobre:

a) Os bens e dereitos que formen parte da dotación fundacional ou fondo social, e aqueles vinculados directamente ao cumprimento dos fins propios, detallando os elementos significativos incluídos nas distintas partidas do activo do balance e as restricións a que se encontren sometidos.

b) O destino de rendas e ingresos a que se refire a Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións, indicando o cumprimento do destino de rendas e ingresos e os límites a que veña obrigada, de acordo cos criterios establecidos na súa normativa específica e segundo o modelo que se xunta:

1. Grao de cumprimento do destino de rendas e ingresos.

Exercicio	RESULTADO CONTABLE	AXUSTES NEGATIVOS	AXUSTES POSITIVOS	BASE DE CÁLCULO	RENDA A DESTINAR		RECURSOS DESTINADOS A FINS (GASTOS + INVESTIMENTOS)	APLICACIÓN DOS RECURSOS DESTINADOS EN CUMPRIMENTO DOS SEUS FINS*				IMPORTE PENDENTE	
					Importe	%		N-4	N-3	N-2	N-1		N
N-4													
N-3													
N-2													
N-1													
N													
TOTAL													

Incluirase unha explicación detallada daquelas partidas significativas contidas no cadro que estean afectadas ao cumprimento de fins específicos. A dita explicación centrarase especialmente nas columnas de axustes nas cales se incorporan os seguintes conceptos:

- a) Axustes negativos. Non se incluírán como ingresos:
 - a.1) Ingresos reflectidos na conta de resultados procedentes do alleamento ou gravame de bens e dereitos achegados polos fundadores ou por terceiros, en concepto de dotación fundacional.
 - a.2) Ingresos reflectidos na conta de resultados procedentes da transmisión onerosa de bens inmóbles nos cales a entidade desenvolve a súa actividade propia, sempre que o importe obtido na transmisión se reinvesta en bens inmóbles destinados ao mesmo fin.
- b) Axustes positivos. Non se deducirán como gastos:
 - b.1) Gastos imputados na conta de resultados que están directamente relacionados coa actividade propia da entidade, incluídas as dotacións á amortización e as perdas por deterioración do inmovilizado afecto á actividade propia.
 - b.2) Importe proporcional dos gastos comúns a todas as actividades desenvolvidas pola entidade que, de acordo con criterios obxectivos deducidos da efectiva aplicación de recursos a cada actividade, correspondan á actividade propia da entidade. Os gastos comúns inclúen os gastos de administración ben como aqueles gastos por que teñen dereito a ser resarcidos os padroeiros.

c) Adicionalmente, incluírase como axuste positivo ou negativo, en función do seu signo, o resultado contabilizado directamente no patrimonio neto como consecuencia de cambios nos criterios contables ou a corrección de erros.

* No suposto de que a entidade acumule un déficit na aplicación de recursos, nos períodos seguintes as aplicacións compensarán, en primeiro lugar, os déficits de exercicios anteriores, comezando polo máis antigo, e o exceso computarase como recursos aplicados do exercicio en curso.

2. Recursos aplicados no exercicio.

	IMPORTE		
	Fondos propios	Subvencions, doazóns e legados	Débeda
1. Gastos en cumprimento de fins*			
2. Investimentos en cumprimento de fins* (2.1 + 2.2)			
2.1. Realizadas no exercicio			
2.2. Procedentes de exercicios anteriores			
a) Débedas canceladas no exercicio contraídas en exercicios anteriores			
b) Imputación de subvencions, doazóns e legados de capital procedentes de exercicios anteriores			
TOTAL (1 + 2)			

* De acordo co disposto no artigo 32.6 do Regulamento da Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións, considérase destinado aos fins fundacionais o importe dos gastos e investimentos realizados en cada exercicio que efectivamente contribuísen ao cumprimento dos fins propios da fundación especificados nos seus estatutos, excepto as dotacións ás amortizacións e provisións. Cando os investimentos destinados aos fins fundacionais fosen financiados con ingresos que se deban distribuír en varios exercicios no excedente, como subvencions, doazóns e legados, ou con recursos financeiros alleos, eses investimentos computarase na mesma proporción en que o fosen os ingresos ou se amortice o financiamento alleo.

c) Se algunha entidade non estiver obrigada a confeccionar a información anterior, adaptará este modelo ás súas características específicas, con obxecto de ofrecer información sobre o destino de rendas e ingresos. Así mesmo, recollerase información sobre os recursos destinados no exercicio ao cumprimento dos fins axustándose ao modelo do número 2.

13.3. Gastos de administración

As fundacións de competencia estatal deberán subministrar un detalle dos gastos directamente ocasionados pola administración dos bens e dereitos que integren o patrimonio da fundación, e o dos gastos dos cales os padroeiros teñen dereito a ser resarcidos. Esta información subministrarase no seguinte cadro:

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
Nº DE CONTA	PARTIDA DA CONTA DE RESULTADOS	DETALLE DO GASTO	CRITERIO DE IMPUTACIÓN Á FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DO PATRIMONIO	IMPORTE
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.....				

Adicionalmente, informárase sobre o cumprimento do límite ao importe destes gastos, no seguinte cadro:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Exercicio	Límites alternativos (Art. 33 Regulamento R.D. 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados pola administración do patrimonio (3)	Gastos resarcibles aos padroeiros (4)	TOTAL GASTOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS NO EXERCICIO (5) = (3) + (4)	Supera (+) Non supera (-) o límite máximo (o maior de 1 e 2) - 5
	5% dos fondos propios (1)	20% da base de cálculo do Art. 27 Lei 50/2004 e Art. 32.1 Regulamento R.D. 1337/05 (2)				
n						

14. Operacións con partes vinculadas

Ademais da información solicitada na nota 23 do modelo de memoria normal do Plan Xeral de Contabilidade, informárase:

1. Sobre o importe dos soldos, axudas de custo e remuneracións de calquera clase devengados no curso do exercicio polo persoal de alta dirección e os membros do órgano de goberno, calquera que sexa a súa causa, ben como das obrigacións contraídas en materia de pensións ou de pagamento de primas de seguros de vida respecto dos membros antigos e actuais do órgano de goberno e persoal de alta dirección. Así mesmo, incluírase información sobre indemnizacións por cesamento. Cando os membros do órgano de goberno sexan persoas xurídicas, os requirimentos anteriores referiranse ás persoas físicas que os representen. Estas informacións poderanse dar de forma global por concepto retributivo, recollendo separadamente os correspondentes ao persoal de alta dirección dos relativos aos membros do órgano de goberno.
2. Tamén se deberá informar sobre o importe dos anticipos e créditos concedidos ao persoal de alta dirección e aos membros dos órganos de goberno, con indicación do tipo de xuro, as súas características esenciais e os importes eventualmente devoltos, ben como as obrigacións asumidas por conta deles a título de garantía. Cando os membros do órgano de goberno sexan persoas xurídicas, os requirimentos anteriores referiranse ás persoas físicas que os representen. Estas informacións poderanse dar de forma global por cada categoría, recollendo separadamente os correspondentes ao persoal de alta dirección dos relativos aos membros do órgano de goberno.

15. Outra información

Incluírase información sobre:

1. Cambios no órgano de goberno, dirección e representación.
2. Información sobre as autorizacións, outorgadas polo protectorado ou autoridade administrativa correspondente, que sexan necesarias para realizar determinadas actuacións. Informárase, igualmente, das solicitudes de autorización sobre as cales aínda non se recibise o acordo correspondente.

3. O número medio de persoas empregadas no curso do exercicio, indicando aquelas con discapacidade maior ou igual ao 33%, e expresando as categorías a que pertencen.

A distribución por sexos ao termo do exercicio do persoal da entidade, desagregado nun número suficiente de categorías e niveis, entre os cales figurarán o dos directivos e membros do órgano de goberno.

4. O importe desagregado por conceptos dos honorarios por auditoría de contas e outros servizos prestados polos auditores de contas; en particular, detallarase o total dos honorarios cargados por outros servizos de verificación, ben como o total dos honorarios cargados por servizos de asesoramento fiscal. A mesma desagregación de información se dará dos honorarios correspondentes a calquera entidade do mesmo grupo a que pertencese o auditor de contas, ou a calquera outra entidade con que o auditor estea vinculado por control, propiedade común ou xestión.
5. A natureza e o propósito de negocio dos acordos da entidade que non figuren en balance e sobre os cales non se incorporase información noutra nota da memoria, ben como o seu posible impacto financeiro, sempre que esta información sexa significativa e de axuda para a determinación da posición financeira da entidade.
6. Información anual do grao de cumprimento do Código de conduta das entidades sen fins lucrativos para a realización dos investimentos financeiros temporais, segundo a lexislación que lle resulte aplicable.

16. Estado de fluxos de efectivo

Nel describiranse a orixe e a utilización dos activos monetarios representativos de efectivo e outros activos líquidos equivalentes, clasificando os movementos por actividades e indicando a variación neta da dita magnitude no exercicio. Para estes efectos deberase cumprir o modelo que se xunta.

**ESTADO DE FLUXOS DE EFECTIVO CORRESPONDENTE AO EXERCICIO
TERMINADO O ... DE 200X**

	<u>NOTAS</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
A) FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN			
1. Excedente do exercicio antes de impostos.			
2. Axustes do resultado.			
a) Amortización do inmovilizado (+).			
b) Correccións valorativas por deterioración (+/-).			
c) Variación de provisións (+/-).			
d) Imputación de subvencións, doazóns e legados (-)			
e) Resultados por baixas e alleamentos do inmovilizado (+/-).			
f) Resultados por baixas e alleamentos de instrumentos financeiros (+/-).			
g) Ingresos financeiros (-).			
h) Gastos financeiros (+).			
i) Diferenzas de cambio (+/-).			
j) Variación de valor razoable en instrumentos financeiros (+/-).			
k) Outros ingresos e gastos (-/+).			
3. Cambios no capital corrente.			
a) Existencias (+/-).			
b) Debedores e outras contas a cobrar (+/-).			
c) Outros activos correntes (+/-).			
d) Acredores e outras contas a pagar (+/-).			
e) Outros pasivos correntes (+/-).			
f) Outros activos e pasivos non correntes (+/-).			
4. Outros fluxos de efectivo das actividades de explotación.			
a) Pagamentos de xuros (-).			
b) Cobramentos de dividendos (+).			
c) Cobramentos de xuros (+).			
d) Cobramentos (pagamentos) por imposto sobre beneficios(+/-).			
e) Outros pagamentos (cobramentos) (-/+)			
5. Fluxos de efectivo das actividades de explotación (+/- 1+/-2+/-3+/-4)			
B) FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
6. Pagamentos por investimentos (-).			
a) Entidades do grupo e asociadas.			
b) Inmovilizado intanxible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Bens do patrimonio histórico.			
e) Investimentos inmobiliarios.			
f) Outros activos financeiros.			
g) Activos non correntesmantidos para venda.			
h) Outros activos.			
7. Cobramentos por desinversiones (+).			
a) Entidades do grupo e asociadas.			
b) Inmovilizado intanxible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Bens do patrimonio histórico.			
e) Investimentos inmobiliarios.			
f) Outros activos financeiros.			
g) Activos non correntesmantidos para venda.			
h) Outros activos.			
8. Fluxos de efectivo das actividades de investimento (7-6)			

	<u>NOTAS</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
C) FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE FINANCIAMENTO			
9. Cobramentos e pagamentos por operacións de patrimonio.			
a) Achegas á dotación fundacional ou fondo social. b) Diminucións do fondo social. c) Subvencións, doazóns e legados recibidos (+).			
10. Cobramentos e pagamentos por instrumentos de pasivo financeiro.			
a) Emisión <ol style="list-style-type: none"> 1. Obrigacións e outros valores negociables (+). 2. Débedas con entidades de crédito (+). 3. Débedas con entidades do grupo e asociadas (+). 4. Outras débedas (+). b) Devolución e amortización de <ol style="list-style-type: none"> 1. Obrigacións e outros valores negociables (-). 2. Débedas con entidades de crédito (-). 3. Débedas con entidades do grupo e asociadas (-). 4. Outras débedas (-). 			
11. Fluxos de efectivo das actividades de financiamento (+/-9+/-10)			
D) Efecto das variacións dos tipos de troco			
E) AUMENTO/DIMINUCIÓN NETA DO EFECTIVO OU EQUIVALENTES (+/-5+/-8+/-11+/- D)			
Efectivo ou equivalentes ao comezo do exercicio.			
Efectivo ou equivalentes ao final do exercicio.			

16. Inventario

O inventario a que se refire o artigo 25.2 da Lei 50/2002, do 26 de decembro, comprenderá os elementos patrimoniais integrantes do balance da entidade, distinguindo os distintos bens, dereitos, obrigacións e outras partidas que o compoñen.

Para tal efecto confeccionarase un documento en que se indicará para os distintos elementos patrimoniais que os protectorados determinen en función, entre outros criterios, da súa importancia cuantitativa e a vinculación a fins propios da entidade, os seguintes aspectos:

- Descrición do elemento.
- Data de adquisición.
- Valor contable.
- Variacións producidas na valoración.
- Perdas por deterioración, amortizacións e calquera outra partida compensadora que afecte o elemento patrimonial.
- Calquera outra circunstancia de carácter significativo que afecte o elemento patrimonial, tales como gravames, afectación a fins propios ou se forman parte da dotación fundacional.

MODELOS ABREVIADOS DE CONTAS ANUAIS
BALANCE ABREVIADO AO FECHÉ DO EXERCICIO 200X

N.º CONTAS	ACTIVO	NOTAS DA MEMORIA	200X	200X-1
A) ACTIVO NON CORRENTE I. Inmobilizado intanxible 20, (280), (2830), (290) 240, 241, 242, 243, 244, 249, (299) 21, (281), (2831), (291), 23 22, (282), (2832), (292) 2503, 2504, 2513, 2514, 2523, 2524, (2593), (2594), (293), (2943), (2944), (2953), (2954) 2505, 2515, 2525, (2595), 260, 261, 262, 263, 264, 265, 267, 268, (269), 27, (2945), (2955), (297), (298) 474	II. Bens do patrimonio histórico III. Inmobilizado material IV. Investimentos inmobiliarios V. Investimentos en entidades do grupo e asociadas a longo prazo VI. Investimentos financeiros a longo prazo VII. Activos por imposto diferido (√√)			
B) ACTIVO CORRENTE I. Existencias 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, (39), 407 447, 448, (495) 430, 431, 432, 433, 434, 435, 436, (437), (490), (493), 440, 441, 446, 449, 460, 464, 470, 471, 472, 558, 544 5303, 5304, 5313, 5314, 5323, 5324, 5333, 5334, 5343, 5344, 5353, 5354, (5393), (5394), 5523, 5524, (593), (5943), (5944), (5953), (5954) 5305, 5315, 5325, 5335, 5345, 5355, (5395), 540, 541, 542, 543, 545, 546, 547, 548, (549), 551, 5525, 5590, 5593, 565, 566, (5945), (5955), (597), (598) 480, 567 57	II. Usuarios e outros debedores da actividade propia III. Debedores comerciais e outras contas a cobrar IV. Investimentos en entidades do grupo e asociadas a curto prazo V. Investimentos financeiros a curto prazo VI. Periodificacións a curto prazo VII. Efectivo e outros activos líquidos equivalentes TOTAL ACTIVO (A + B)			

N.º CONTAS	PATRIMONIO NETO E PASIVO	NOTAS DA MEMORIA	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos propios			
	I. Dotación fundacional/Fondo social	1. Dotación fundacional/Fondo social 2. (Dotación fundacional non exixida/Fondo social non exixido)		
	II. Reservas			
	III. Excedentes de exercicios anteriores			
	IV. Excedente do exercicio			
	A-2) Axustes por cambios de valor (√)			
	A-3) Subvencións, doazóns e legados recibidos			
	B) PASIVO NON CORRENTE			
	I. Provisións a longo prazo			
	II. Débedas a longo prazo	1. Débedas con entidades de crédito 2. Acredores por arrendamento financeiroiro 3. Outras débedas a longo prazo	14 1605, 170 1625, 174 1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 176, 177, 179, 180, 185, 189 1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634 479 181	
	III. Débedas con entidades do grupo e asociadas a longo prazo			
	IV. Pasivos por imposto diferido (√√)			
	V. Periodificacións a longo prazo			
	C) PASIVO CORRENTE			
	I. Provisións a curto prazo			
	II. Débedas a curto prazo	1. Débedas con entidades de crédito 2. Acredores por arrendamento financeiroiro 3. Outras débedas a curto prazo	499, 529 5105, 520, 527 5125, 524 500, 505, 506, 509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 528, 551, 5525, 5530, 5532, 555, 5565, 5566, 5595, 5598, 560, 561, 569 5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564 412 400, 401, 403, 404, 405, (406) 410, 411, 419, 438, 465, 466, 475, 476, 477 485, 568	
	III. Débedas con entidades do grupo e asociadas a curto prazo			
	IV. Beneficiarios – Acredores			
	V. Acredores comerciais e outras contas a pagar	1. Provedores 2. Outros acredores		
	VI. Periodificacións a curto prazo			
	TOTAL PATRIMONIO NETO E PASIVO (A + B + C)			

As entidades que opten por aplicar os criterios de rexistro e valoración incluídos na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas (PXC pemes), aprobado polo RD 1515/2007, do 16 de novembro, elaborarán o seu balance e conta de resultados seguindo os modelos abreviados, salvo as partidas que leven o signo (√) que en PXC pemes non resultan aplicables. As entidades que opten por aplicar os criterios aprobados para as microentidades tampouco recollerán a partida sinalada co signo (√√).

CONTA DE RESULTADOS ABEVIADA CORRESPONDENTE AO EXERCICIO TERMINADO O DE 200X

N.º CONTAS	NOTA	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
A) Excedente do exercicio			
1. Ingresos da actividade propia			
720	a) Cotas de asociados e afiliados		
721	b) Achegas de usuarios		
722, 723	c) Ingresos de promocións, patrocinadores e colaboracións		
740, 747, 748	d) Subvencións, doazóns e legados imputados ao excedente do exercicio		
728	e) Reintegro de axudas e asignacións		
2. Gastos por axudas e outros			
(650)	a) Axudas monetarias		
(651)	b) Axudas non monetarias		
(653), (654)	c) Gastos por colaboracións e do órgano de goberno		
(658)	d) Reintegro de subvencións, doazóns e legados		
(6930), 71*, 7930	3. Variación de existencias de produtos terminados e en curso de fabricación		
73	4. Traballos realizados pola entidade para o seu activo		
(600), (601), (602), 6060, 6061, 6062, 6080,	5. Aprovisionamentos		
6081, 6082, 6090, 6091, 6092, 610*, 611*, 612*,			
(607), (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933			
75			
(640), (641), (642), (643), (644), (649), 7950			
(62), (631), (634), 636, 639, (655), (694), (695),			
794, 7954, (656), (659)			
(68)			
745, 746			
7951, 7952, 7955, 7956			
(690), (691), (692), 770, 771, 772, 790, 791, 792,			
(670), (671), (672)			
A.1) EXCEDENTE DA ACTIVIDADE (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)			
760, 761, 762, 767, 769	13. Ingresos financeiros		
(660), (661), (662), (664), (665), (669)	14. Gastos financeiros		
(663), 763	15. Variación de valor razoable en instrumentos financeiros		
(668), 768	16. Diferenzas de troco		
(666), (667), (673), (675), (696), (697), (698),	17. Deterioración e resultado por alleamentos de instrumentos financeiros		
(699), 766, 773, 775, 796, 797, 798, 799			
A.2) EXCEDENTE DAS OPERACIÓNS FINANCEIRAS (13+14+15+16+17)			
A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPOSTOS (A.1+A.2)			
(6300*), 6301*, (633), 638	18. Impostos sobre beneficios		

N.º CONTAS	NOTA	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
	A.4) Variación de patrimonio neto reconocida no excedente do exercicio (A.3 + 18)		
	B) Ingresos e gastos imputados directamente ao patrimonio neto**.		
940, 9420	1. Subvencions recibidas.		
941, 9421	2. Doazóns e legados recibidos.		
(800), (89), 900, 991, 992, (810), 910, (85), 95	3. Outros ingresos e gastos.		
(8300)*, 8301*, (833), 834, 835, 838	4. Efecto impositivo.		
	B.1) Variación de patrimonio neto por ingresos e gastos reconocidos directamente no patrimonio neto (1+2+3+4)		
	C) Reclasificacións ao excedente do exercicio.		
	1. Subvencions recibidas.		
(840), (8420)	2. Doazóns e legados recibidos.		
(841), (8421)	3. Outros ingresos e gastos.		
(802), 902, 993, 994, (812), 912	4. Efecto impositivo.		
8301*, (836), (837)	C.1) Variación de patrimonio neto por reclasificacións ao excedente do exercicio (1+2+3+4)		
	D) Variacións de patrimonio neto por ingresos e gastos imputados directamente ao patrimonio neto (B.1 + C.1)**		
	E) Axustes por cambios de criterio		
	F) Axustes por erros		
	G) Variacións na dotación fundacional ou fondo social		
	H) Outras variacións		
	I) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DO PATRIMONIO NETO NO EJERCICIO (A.4+D+E+F+G+H)		

*O seu signo pode ser positivo ou negativo.

** Se for o caso, para calcular este saldo, as entidades que opten por aplicar os criterios de rexistro e valoración incluídos na segunda parte do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas (PXC pimes), aprobado polo R.D. 1515/2007, do 16 de novembro, deberán identificar os aumentos (ingreso e transferencia de perdas) e diminucións (gastos e transferencias de ganancias) no patrimonio neto orixinados polas diferentes operacións contabilizadas no subgrupo 13.

MEMORIA ABREVIADA CONTIDO DA MEMORIA

As notas da memoria que se formulan a seguir completan, amplían e comentan as normas de rexistro e valoración recollidas nesta adaptación.

As entidades non lucrativas deberán aplicar obrigatoriamente estas notas, ben como as contidas no modelo abreviado de memoria do Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, da memoria incluída no Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, salvo a información sobre activos non correntes e grupos alleables de elementos mantidos para a venda, que non lles resultará de aplicación.

1. Actividade da entidade

1. Sen prexuízo da información que se debe incluír na nota 11, describiranse de forma sucinta os fins da entidade recollidos nos seus estatutos e a actividade ou actividades realizadas no exercicio, ben como do domicilio e forma legal da entidade, e o lugar onde desenvolva as actividades se for diferente á sede social.
2. Cando a entidade sexa a de maior activo do conxunto de entidades do grupo, nos termos previstos na norma de elaboración das contas anuais 11^a. Entidades do grupo, multigrupo e asociadas desta terceira parte, informárase das entidades máis significativas que o integran, describindo as súas actividades e indicando o volume agregado de activos, pasivos, ingresos e gastos delas.

Enténdese por entidade de maior activo aquela que no momento da súa incorporación ao grupo presente unha cifra maior no total activo do modelo do balance.

3. Cando a entidade non sexa a de maior activo do conxunto de entidades do grupo nos termos sinalados no punto anterior, indicará o rexistro onde estean depositadas as contas anuais da entidade que contén a información exixida no punto anterior.
4. Cando exista unha moeda funcional distinta do euro, porase claramente de manifesto esta circunstancia, indicando os criterios tidos en conta para a súa determinación.

2. Excedente do exercicio

2.1. Análise das principais partidas que forman o excedente do exercicio informando dos aspectos significativos delas.

2.2. Información sobre a proposta de aplicación contable do excedente do exercicio, de acordo co seguinte esquema:

<u>Base de repartición</u>	<u>Importe</u>
Excedente do exercicio	
Remanente	
Reservas voluntarias	
Outras reservas de libre disposición	
Total	-----

<u>Aplicación</u>	<u>Importe</u>
A dotación fundacional/fondo social	
A reservas especiais	
A reservas voluntarias	
A	
A compensación de excedentes negativos de exercicios anteriores	
Total	-----

2.3. Información sobre as limitacións para a aplicación dos excedentes de acordo coas disposicións legais.

3. **Normas de rexistro e valoración**

Ademais da información solicitada na nota 4 do modelo abreviado de memoria do Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, da memoria incluída no Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, indicaranse os criterios contables aplicados en relación coas seguintes partidas:

1. Inmovilizado intanxible; indicando os criterios para determinar a natureza dos activos non xeradores de fluxos de efectivo, criterios utilizados de capitalización ou activación, amortización, correccións valorativas por deterioración e cesión destes bens.
2. Inmovilizado material; indicando os criterios para determinar a natureza de bens de inmovilizado non xeradores de fluxos de efectivo, criterios sobre amortización, correccións valorativas por deterioración e reversión delas, os custos de rehabilitación do lugar onde se asente un activo e a cesión destes bens.
3. Bens integrantes do patrimonio histórico; indicando os criterios sobre valoración, correccións valorativas por deterioración e reversión delas, capitalización de gastos financeiros, custos de ampliación, modernización e melloras, custos de desmantelamento ou retirada, ben como os custos de rehabilitación do lugar onde se asente un activo e os criterios sobre a determinación do custo dos traballos efectuados pola entidade para estes bens, e os seguidos en relación coas grandes reparacións que os afecten.
4. Permutas; indicando a xustificación do criterio aplicado en relación cos activos non xeradores de fluxos de efectivo.
5. Créditos e débitos pola actividade propia; indicando os criterios de valoración aplicados. En particular, os seguidos para calcular as correccións valorativas.
6. Existencias; indicando os criterios de valoración e, en particular, os seguidos sobre correccións valorativas por deterioración de existencias non xeradoras de fluxos de efectivo.
7. Ingresos e gastos; indicando os criterios xerais aplicados aos ingresos e gastos propios da entidade. En particular, os gastos de carácter plurianual e criterios de imputación temporal.
8. Fusións entre entidades non lucrativas; indicando os criterios de rexistro e valoración empregados.

4. **Inmovilizado material e intanxible**

Ademais da información solicitada na nota 5 do modelo abreviado de memoria do Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, da memoria incluída no Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, informarase:

1. Para cada corrección valorativa por deterioración de contía significativa, recoñecida ou revertida durante o exercicio, dun elemento do inmovilizado non xerador de fluxos de efectivo, indicarse:
 - Natureza do inmovilizado.
 - Importe, sucesos e circunstancias que levaron ao recoñecemento e reversión da perda por deterioración.
 - Criterio empregado para determinar o valor razoable menos os custos de venda, se for o caso, ou para determinar o custo de reposición depreciado.
2. Respecto ás perdas e reversións por deterioración agregadas para as cales non se revela a información sinalada na letra anterior, as principais clases de inmovilizados afectados polas perdas e reversións por deterioración e os principais sucesos e circunstancias que levaron ao recoñecemento e a reversión de tales correccións valorativas por deterioración.
3. Informarase sobre os inmoables cedidos á entidade e sobre os cedidos por esta, especificando os termos das respectivas cesións.
4. Informarase das restricións á disposición que existan en relación con estes bens e dereitos.

5. **Bens do patrimonio histórico**

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

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas
- c) Saídas
- d) Saldo final.

Ademais, describiranse:

1. O importe das revalorizacións netas acumuladas ao feche do exercicio, realizadas ao abeiro dunha lei que o autorice.
2. As características dos investimentos en bens do patrimonio histórico adquiridas a entidades do grupo e asociadas, con indicación do seu valor contable.
3. As características dos investimentos en bens do patrimonio histórico situadas fóra do territorio español con indicación do seu valor contable.
4. As características dos bens do patrimonio histórico non afectos directamente á actividade propia indicando o seu valor contable.

5. Bens do patrimonio histórico afectos a garantías.
6. Subvencións, doazóns e legados recibidos relacionados cos bens do patrimonio histórico.
7. Compromisos firmes de compra e fontes previsibles de financiamento, ben como os compromisos firmes de venda.
8. Incidencia dos custos relacionados con grandes reparacións sobre os bens do patrimonio histórico.
9. Principais hipóteses empregadas para determinar o valor razoable destes bens, cando se tiveren incorporado ao activo polo dito valor.
10. Os inmobles cedidos á entidade e sobre os cedidos por esta, especificando os termos das respectivas cesións.
11. Calquera outra circunstancia de carácter substantivo que afecte bens do patrimonio histórico.

6. Usuarios e outros debedores de actividade propia

Desagregación da epígrafe B.II do activo do balance "Usuarios e outros debedores da actividade propia", sinalando o movemento habido durante o exercicio e indicando o saldo inicial, aumentos, diminucións e saldo final para usuarios, patrocinadores, afiliados e outros debedores da actividade propia da entidade e distinguindo, se for o caso, se proceden de entidades do grupo, multigrupo ou asociadas.

7. Beneficiarios - Acredores

Desagregación da epígrafe C.IV do pasivo do balance "Beneficiarios - Acredores", sinalando o movemento habido durante o exercicio e indicando o saldo inicial, aumentos, diminucións e saldo final para beneficiarios e outros acredores da actividade propia da entidade, e distinguindo, se for o caso, se proceden de entidades do grupo, multigrupo ou asociadas.

8. Fondos propios

Informarase sobre:

- a) Achegas ao fondo social ou dotación fundacional realizadas no exercicio, distinguindo as que son en diñeiro ou non o son. Tamén, se for o caso, se indicará para cada achega os desembolsos pendentes, ben como a data de exixibilidade. Esta mesma información se requirirá respecto a outras achegas de fundadores, asociados e terceiros.
- b) Consideracións específicas que afecten as reservas.

9. Situación fiscal

Ademais da información solicitada na nota 9 do modelo abreviado de memoria do Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, da memoria incluída no Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, en relación co imposto sobre beneficios, informarase sobre:

- a) O réxime fiscal aplicable á entidade. En particular, informarase da parte de ingresos e resultados que se debe incorporar como base impositiva para efectos do imposto sobre sociedades.

- b) Cando for o caso, deberán especificarse os números da memoria nos cales se inclúe a información exixida pola lexislación fiscal para gozar da cualificación de entidades sen fins lucrativos para os efectos da Lei 49/2002, do 23 de decembro.

10. Ingresos e gastos

Informarase sobre:

1. Desagregación da partida 2.a) da conta de resultados "Axudas monetarias", indicando os reintegros producidos e distinguindo por actividades, e desagregación da partida 2.b) "Axudas non monetarias".
2. Desagregación da partida 5. "Aprovisionamentos" detallando o importe correspondente a consumo de bens destinados á actividade e consumo de materias primas e outras materias consumibles e distinguindo entre compras e variación de existencias. Así mesmo, diferenciaranse as compras nacionais, as adquisicións intracomunitarias e as importacións.

Desagregación da partida 7. "Gastos de persoal" da conta de resultados distinguindo as achegas e dotacións para pensións e as outras cargas sociais.

3. Desagregación da partida 8. "Outros gastos da actividade", especificando o importe das correccións valorativas por deterioración dos créditos e os falidos.
4. Ingresos de promocións, patrocinadores e colaboracións.
5. O importe da venda de bens e prestación de servizos producidos por permuta de bens non monetarios e servizos.
6. Información da partida "Outros resultados".

11. Actividade da entidade. Aplicación de elementos patrimoniais a fins propios. Gastos de administración

11.1. Actividade da entidade.

1. As fundacións de competencia estatal facilitarán a seguinte información, de acordo co disposto na Lei 50/2002, do 26 de decembro, e no seu regulamento de desenvolvemento:

I. Actividades realizadas

ACTIVIDADE 1 (cubrir tantas fichas como actividades teña a fundación).

A) Identificación.

Denominación da actividade	
Tipo de actividade*	
Identificación da actividade por sectores	
Lugar de desenvolvemento da actividade	

* Indíquese se se trata dunha actividade propia ou mercantil.

Descrición detallada da actividade realizada.

--

B) Recursos humanos empregados na actividade.

Tipo	Número		Nº horas/ano	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Persoal asalariado				
Persoal con contrato de servizos				
Persoal voluntario				

C) Beneficiarios ou usuarios da actividade.

Tipo	Número	
	Previsto	Realizado
Persoas físicas		
Persoas xurídicas		

D) Recursos económicos empregados na actividade.

Gastos/Investimentos	Importe	
	Previsto	Realizado
Gastos por axudas e outros		
a) Axudas monetarias		
b) Axudas non monetarias		
c) Gastos por colaboracións e órganos de goberno		
Variación de existencias de produtos terminados e en curso de fabricación		
Aprovisionamentos		
Gastos de persoal		
Outros gastos da actividade		
Amortización do inmovilizado		
Deterioración e resultado por alleamento de inmovilizado		
Gastos financeiros		
Variacións de valor razoable en instrumentos financeiros		

Gastos/Inversións	Importe	
	Previsto	Realizado
Diferenzas de cambio		
Deterioración e resultado por alleamentos de instrumentos financeiros		
Impostos sobre beneficios		
Subtotal gastos		
Adquisicións de inmovilizado (excepto bens do patrimonio histórico)		
Adquisicións de bens do patrimonio histórico		
Cancelación de débeda non comercial		
Subtotal recursos		
TOTAL		

E) Obxectivos e indicadores da actividade.

Obxectivo	Indicador	Cuantificación	
		Previsto	Realizado

II. Recursos económicos totais empregados pola entidade.

GASTOS/INVESTIMENTOS	Actividade 1	Actividade 2	Actividade 3	Actividade 4	Total actividades	Non imputados ás actividades	TOTAL
Gastos por axudas e outros							
a) Axudas monetarias							
b) Axudas non monetarias							
c) Gastos por colaboracións e órganos de goberno							
Variación de existencias de produtos terminados e en curso de fabricación							
Aprovisionamentos							
Gastos de persoal							
Outros gastos da actividade							
Amortización do inmovilizado							
Deterioración e resultado por alleamento de inmovilizado							
Gastos financeiros							
Variacións de valor razoable en instrumentos financeiros							
Diferenzas de troco							
Deterioración e resultado por alleamentos de instrumentos financeiros							
Impostos sobre beneficios							
Subtotal gastos							
Adquisicións de inmovilizado (excepto bens dopatrimonio histórico)							
Adquisicións de bens dopatrimonio histórico							
Cancelación de débeda non comercial							
Subtotal investimentos							
TOTAL RECURSOS EMPREGADOS							

III. Recursos económicos totais obtidos pola entidade.

A. Ingresos obtidos pola entidade

INGRESOS	Previsto	Realizado
Rendas e outros ingresos derivados do patrimonio		
Vendas e prestacións de servizos das actividades propias		
Ingresos ordinarios das actividades mercantís		
Subvencións do sector público		
Achegas privadas		
Outros tipos de ingresos		
TOTAL INGRESOS OBTIDOS		

B. Outros recursos económicos obtidos pola entidade

OUTROS RECURSOS	Previsto	Realizado
Débedas contraídas		
Outras obrigacións financeiras asumidas		
TOTAL OUTROS RECURSOS OBTIDOS		

IV. Convenios de colaboración con outras entidades

DESCRICIÓN	Ingresos	Gastos	Non produce corrente de bens e servizos
Convenio 1. coa entidade (X), suscrito para			
Convenio 2. coa entidade (Y), suscrito para			

V. Desviacións entre plan de actuación e datos realizados

Detallaranse as desviacións máis significativas que se producen entre as cantidades previstas no plan de actuación e as efectivamente realizadas, indicando as causas que as ocasionaron.

2. As restantes entidades deberán identificar e cuantificar os fins que perseguen en cada unha das actividades significativas que realicen, informando, ao menos, dos seguintes aspectos:

a) Con que medios se financiou a actividade e que recursos económicos foron empregados para a súa realización.

b) Os recursos humanos aplicados, agrupados polas seguintes categorías: persoal asalariado, persoal con contrato de servizos e persoal voluntario, especificando neste último caso a súa dedicación horaria.

c) O número de beneficiarios ou usuarios das súas actividades, diferenciando entre persoas físicas e xurídicas.

11.2. Aplicación de elementos patrimoniais a fins propios.

Información sobre:

a) Os bens e dereitos que formen parte da dotación fundacional ou fondo social, e aqueles vinculados directamente ao cumprimento dos fins propios, detallando os elementos significativos incluídos nas distintas partidas do activo do balance e as restricións a que se encontren sometidos.

b) O destino de rendas e ingresos a que se refire a Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións, indicando o cumprimento do destino de rendas e ingresos e os límites a que veña obrigada, de acordo cos criterios establecidos na súa normativa específica e segundo o modelo que se xunta:

1. Grao de cumprimento do destino de rendas e ingresos.

Exercicio	RESULTADO CONTABLE	AXUSTES NEGATIVOS	AXUSTES POSITIVOS	BASE DE CÁLCULO	RENDA A DESTINAR		RECURSOS DESTINADOS A FINS (GASTOS + INVESTIMENTOS)	APLICACIÓN DOS RECURSOS DESTINADOS EN CUMPRIMENTO DOS SEUS FINS*											
					Importe	%		N-4	N-3	N-2	N-1	N	IMPORTE PENDENTE						
N-4																			
N-3																			
N-2																			
N-1																			
N																			
TOTAL																			

Incluirase unha explicación detallada daqueles partidas significativas contidas no cadro que estean afectadas ao cumprimento de fins específicos. A dita explicación centrarase especialmente nas columnas de axustes nas cales se incorporan os seguintes conceptos:

- a) Axustes negativos. Non se incluírán como ingresos:
 - a.1) Ingresos reflectidos na conta de resultados procedentes do alleamento ou gravame de bens e dereitos achegados polos fundadores ou por terceiros, en concepto de dotación fundacional.
 - a.2) Ingresos reflectidos na conta de resultados procedentes da transmisión onerosa de bens inmobles nos cales a entidade desenvolve a súa actividade propia, sempre que o importe obtido na transmisión se reinvesta en bens inmobles destinados ao mesmo fin.
 - b) Axustes positivos. Non se deducirán como gastos:
 - b.1) Gastos imputados na conta de resultados que están directamente relacionados coa actividade propia da entidade, incluídas as dotacións á amortización e as perdas por deterioración do inmovilizado afecto á actividade propia.
 - b.2) Importe proporcional dos gastos comúns a todas as actividades desenvolvidas pola entidade que, de acordo con criterios obxectivos deducidos da efectiva aplicación de recursos a cada actividade, correspondan á actividade propia da entidade. Os gastos comúns inclúen os gastos de administración, ben como aqueles gastos polos cales teñen dereito a ser resarcidos os padroeiros.
 - c) Adicionalmente, incluirase como axuste positivo ou negativo, en función do seu signo, o resultado contabilizado directamente no patrimonio neto como consecuencia de cambios nos criterios contables ou a corrección de erros.
- * No suposto de que a entidade acumule un déficit na aplicación de recursos, nos períodos seguintes as aplicacións compensarán, en primeiro lugar, os déficits de exercicios anteriores, comezando polo máis antigo, e o exceso computarase como recursos aplicados do exercicio en curso.

2. Recursos aplicados no exercicio.

	IMPORTE		
	Fondos propios	Subvencions, doazóns e legados	Débeda
1. Gastos en cumprimento de fins*			
2. Investimentos en cumprimento de fins* (2.1 + 2.2)			
2.1. Realizadas no exercicio			
2.2. Procedentes de exercicios anteriores			
a) Débedas canceladas no exercicio contraídas en exercicios anteriores			
b) Imputación de subvencions, doazóns e legados de capital procedentes de exercicios anteriores			
TOTAL (1 + 2)			

* De acordo co disposto no artigo 32.6 do Regulamento da Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións, considérase destinado aos fins fundacionais o importe dos gastos e investimentos realizados en cada exercicio que efectivamente contribúen ao cumprimento dos fins propios da fundación especificados nos seus estatutos, excepto as dotacións ás amortizacións e provisións. Cando os investimentos destinados aos fins fundacionais fosen financiados con ingresos que se deban distribuír en varios exercicios no excedente, como subvencions, doazóns e legados, ou con recursos financeiros alleos, estes investimentos computaranse na mesma proporción en que o fosen os ingresos ou se amortice o financiamento alleo.

c) Se algunha entidade non estiver obrigada a confeccionar a información anterior, adaptará este modelo ás súas características específicas, con obxecto de ofrecer información sobre o destino de rendas e ingresos. Así mesmo, recollerase información sobre os recursos destinados no exercicio ao cumprimento dos fins axustándose ao modelo do número 2.

11.3. Gastos de administración.

As fundacións de competencia estatal deberán subministrar un detalle dos gastos directamente ocasionados pola administración dos bens e dereitos que integren o patrimonio da fundación, e o dos gastos dos cales os padroeiros teñen dereito a ser resarcidos. Esta información subministrarase no seguinte cadro:

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
Nº DE CONTA	PARTIDA DA CONTA DE RESULTADOS	DETALLE DO GASTO	CRITERIO DE IMPUTACIÓN Á FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DO PATRIMONIO	IMPORTE
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				

Adicionalmente, informarase sobre o cumprimento do límite ao importe destes gastos, no seguinte cadro:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Exercicio	Límites alternativos (Art. 33 Regulamento R.D. 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados pola administración do patrimonio (3)	Gastos resarcibles aos padroeiros (4)	TOTAL GASTOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS NO EJERCICIO (5) = (3) + (4)	Supera (+) Non supera (-) o límite máximo (o maior de 1 e 2) - 5
	5% dos fondos propios (1)	20% da base de cálculo do Art. 27 Lei 50/2004 e Art. 32.1 Regulamento R.D. 1337/05 (2)				
n						

12. Operacións con partes vinculadas

Ademais da información solicitada na nota 12 do modelo abreviado de memoria do Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, da memoria incluída no Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas, informarase:

1. Sobre o importe dos soldos, axudas de custo e remuneracións de calquera clase devengados no curso do exercicio polo persoal de alta dirección e os membros do órgano de goberno, calquera que sexa a súa causa, ben como das obrigacións contraídas en materia de pensións ou de pagamento de primas de seguros de vida respecto dos membros antigos e actuais do órgano de goberno e persoal de alta dirección. Así mesmo, incluírase información sobre indemnizacións por cesamento. Cando os membros do órgano de goberno sexan persoas xurídicas, os requirimentos anteriores referiranse ás persoas físicas que os representen. Estas informacións poderanse dar de forma global por concepto retributivo, recollendo separadamente os correspondentes ao persoal de alta dirección dos relativos aos membros do órgano de goberno.
2. Tamén se deberá informar sobre o importe dos anticipos e créditos concedidos ao persoal de alta dirección e aos membros dos órganos de goberno, con indicación do tipo de xuro, as súas características esenciais e os importes eventualmente devoltos, ben como as obrigacións asumidas por conta deles a título de garantía. Cando os membros do órgano de goberno sexan persoas xurídicas, os requirimentos anteriores referiranse ás persoas físicas que os representen. Estas informacións poderanse dar de forma global por cada categoría, recollendo separadamente os correspondentes ao persoal de alta dirección dos relativos aos membros do órgano de goberno.

13. Outra información

1. Cambios no órgano de goberno, dirección e representación.
2. O número medio de persoas empregadas no curso do exercicio, indicando aquelas con discapacidade maior ou igual do 33% e expresando as categorías a que pertencen.

A distribución por sexos ao termo do exercicio do persoal da entidade, desagregado nun número suficiente de categorías e niveis, entre os cales figurarán o dos directivos e membros do órgano de goberno.

3. Información anual do grao de cumprimento do Código de conduta das entidades sen fins lucrativos para a realización dos investimentos financeiros temporais, segundo a lexislación que lles resulte aplicable.

14. Inventario

O inventario a que se refire o artigo 25.2 da Lei 50/2002, do 26 de decembro, comprenderá os elementos patrimoniais integrantes do balance da entidade, distinguindo os distintos bens, dereitos, obrigacións e outras partidas que o compoñen.

Para tal efecto confeccionarase un documento en que se indicará para os distintos elementos patrimoniais que os protectorados determinen en función, entre outros criterios, da súa importancia cuantitativa e a vinculación a fins propios da entidade, os seguintes aspectos:

-Descrición do elemento.

-Data de adquisición.

-Valor contable.

-Variacións producidas na valoración.

-Perdas por deterioración, amortizacións e calquera outra partida compensadora que afecte o elemento patrimonial.

-Calquera outra circunstancia de carácter significativo que afecte o elemento patrimonial, tales como gravames, afectación a fins propios ou se forman parte da dotación fundacional.

MEMORIA SIMPLIFICADA**CONTIDO DA MEMORIA****1. Actividade da entidade**

Sen prexuízo da información que se debe incluír na nota 12, describíranse de forma sucinta os fins da entidade recollidos nos seus estatutos e a actividade ou actividades realizadas no exercicio, ben como o domicilio e forma legal da entidade, e o lugar onde desenvolva as actividades se for diferente á sede social.

2. Bases de presentación das contas anuais

1. Imaxe fiel:

- a) A entidade deberá facer unha declaración explícita de que as contas anuais reflicten a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos seus resultados, ben como do grao de cumprimento das súas actividades.
- b) Razóns excepcionais polas cales, para mostrar a imaxe fiel, non se aplicaron disposicións legais en materia contable, con indicación da disposición legal non aplicada, e influencia cualitativa e cuantitativa para cada exercicio para o cal se presenta información, de tal proceder sobre o patrimonio, a situación financeira e os resultados da entidade.
- c) Informacións complementarias, indicando a súa localización na memoria, que resulte necesario incluír cando a aplicación das disposicións legais non sexa suficiente para mostrar a imaxe fiel.

2. Principios contables non obrigatorios aplicados.

3. Corrección de erros.

Explicación detallada dos axustes por corrección de erros realizados no exercicio, indicándose a natureza do erro.

Se a aplicación retroactiva for impracticable, informarase sobre tal feito, as circunstancias que o explican e desde cando se corrixiu o erro.

Non será necesario incluír información comparativa neste punto.

3. Excedente do exercicio

3.1. Análise das principais partidas que forman o excedente do exercicio en que se informe dos aspectos significativos delas.

3.2 Información sobre a proposta de aplicación contable do excedente do exercicio, de acordo co seguinte esquema:

<u>Base de repartición</u>	<u>Importe</u>
Excedente do exercicio	
Remanente	
Reservas voluntarias	
Outras reservas de libre disposición	
Total	-----

<u>Aplicación</u>	<u>Importe</u>
A dotación fundacional/fondo social	
A reservas especiais	
A reservas voluntarias	
A	
A compensación de excedentes negativos de exercicios anteriores	
Total	-----

3.3. Información sobre as limitacións para a aplicación dos excedentes de acordo coas disposicións legais.

4. **Normas de rexistro e valoración**

Indicaranse os criterios contables aplicados en relación coas seguintes partidas:

1. Inmobilizado intanxible; indicando os criterios para determinar a natureza dos activos non xeradores de fluxos de efectivo, os utilizados para a capitalización ou activación, amortización e correccións valorativas por deterioración, ben como para a cesión destes activos.

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

2. Inmobilizado material; indicando os criterios sobre amortización, correccións valorativas por deterioración e reversión delas, capitalización de gastos financeiros, custos de ampliación, modernización e melloras, custos de desmantelamento ou retirada, ben como os custos de rehabilitación do lugar onde se asente un activo e os criterios sobre a determinación do custo dos traballos efectuados pola entidade para o seu inmobilizado. En particular, indicaranse os criterios seguidos para contabilizar os activos non xeradores de fluxos de efectivo.
3. Sinalarase o criterio para cualificar os terreos e construcións como investimentos inmobiliarios, especificando para estes os criterios sinalados no punto anterior.
4. Bens integrantes do patrimonio histórico; indicando os criterios sobre valoración, correccións valorativas por deterioración e reversión delas, capitalización de gastos financeiros, custos de ampliación, modernización e melloras, custos de desmantelamento ou retirada, ben como os custos de rehabilitación do lugar onde se asente un activo e os criterios sobre a determinación do custo dos traballos efectuados pola entidade para estes bens, e os seguidos en relación coas grandes reparacións que os afecten.
5. Arrendamentos; indicando os criterios de contabilización de contratos de arrendamento financeiro e outras operacións de natureza similar.
6. Permutas; indicando o criterio seguido e a xustificación da súa aplicación.
7. Activos financeiros e pasivos financeiros; indicarase:
 - a. Criterios empregados para a cualificación e valoración das diferentes categorías de activos financeiros e pasivos financeiros.

- b. Os criterios aplicados para determinar a existencia de evidencia obxectiva de deterioración, ben como o 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 relativas aos debedores comerciais e outras contas a cobrar. Así mesmo, indicaranse os criterios contables aplicados aos activos financeiros cuxas condicións fosen renegociadas e que, doutro modo, estarían vencidos ou deteriorados.
 - c. Criterios empregados para o rexistro da baixa de activos financeiros e pasivos financeiros.
 - d. Investimentos en entidades do grupo, multigrupo e asociadas; informarase sobre o criterio seguido na valoración destes investimentos, ben como o aplicado para rexistrar as correccións valorativas por deterioración.
 - e. Os criterios empregados na determinación dos ingresos ou gastos procedentes das distintas categorías de activos e pasivos financeiros: xuros, primas ou descontos, dividendos, etc.
- 8. Créditos e débitos pola actividade propia; indicando os criterios de valoración aplicados.
 - 9. Existencias; indicando os criterios de valoración e, en particular, precisando os seguidos sobre correccións valorativas por deterioración e capitalización de gastos financeiros.
 - 10. Transaccións en moeda estranxeira.
 - 11. Impostos sobre beneficios; indicando os criterios utilizados para o rexistro e valoración de activos e pasivos por imposto diferido.
 - 12. Ingresos e gastos; indicando os criterios xerais aplicados. En particular, en relación coas prestacións de servizos realizadas pola entidade indicaranse os criterios utilizados para a determinación dos ingresos; en concreto, sinalaranse os métodos empregados para determinar a porcentaxe de realización na prestación de servizos e informarase en caso de que a súa aplicación fose impracticable.
 - 13. Provisións e continxencias; indicando o criterio de valoración, ben como, se for o caso, o tratamento das compensacións que se recibirán dun terceiro no momento de liquidar a obriga. En particular, en relación coas provisións deberase realizar unha descrición xeral do método de estimación e cálculo de cada un dos riscos.
 - 14. Criterios empregados para o rexistro e valoración dos gastos de persoal.
 - 15. Subvencións, doazóns e legados; indicando o criterio empregado para a súa clasificación e, se for o caso, a súa imputación a resultados.
 - 16. Criterios empregados en transaccións entre partes vinculadas.

5. Inmovilizado material, intanxible e investimentos inmobiliarios

1. Detallaranse os inmovilizados intanxibles con vida útil indefinida e as razóns polas cales se apoia a estimación da dita vida útil indefinida.

Tamén se especificará a información relativa a investimentos inmobiliarios, incluíndose, ademais, unha descrición deles.

Se houber algunha epígrafe significativa, pola súa natureza ou polo seu importe, facilitarase a pertinente información adicional. En particular, informarase das restricións á disposición que existan en relación con estes bens e dereitos.

Informarase sobre os inmoables cedidos á entidade e sobre os cedidos por esta, especificando os termos das respectivas cesións.

2. Arrendamentos financeiros e outras operacións de natureza similar sobre activos non correntes. En particular, deberase indicar o valor razoable ou o valor ao contado do activo calculado ao inicio do arrendamento e a súa vida útil estimada, as cotas aboadas, a débeda pendente de pagamento e o importe polo cal se poida exercer a opción de compra se a houber. A información acerca das cotas deberase subministrar diferenciando a parte que corresponda á recuperación do custo do ben e a carga financeira. Para tal efecto, para cada acordo de arrendamento financeiro deberase consignar a seguinte información:

Ano	Cota do acordo de arrendamento		Compromisos pendentes
	Recuperación do custo	Carga financeira	
1			
...			
n			

6. Bens integrantes do patrimonio histórico

Descríbiranse:

1. O importe das revalorizacións netas acumuladas ao feche do exercicio, realizadas ao abeiro dunha lei que o autorice.
2. As características dos investimentos en bens do patrimonio histórico adquiridas a entidades do grupo e asociadas, con indicación do seu valor contable.
3. As características dos investimentos en bens do patrimonio histórico situadas fóra do territorio español con indicación do seu valor contable.
4. As características dos bens do patrimonio histórico non afectos directamente á actividade propia, indicando o seu valor contable.
5. Bens do patrimonio histórico afectos a garantías.

6. Subvencións, doazóns e legados recibidos relacionados cos bens do patrimonio histórico.
7. Compromisos firmes de compra e fontes previsibles de financiamento, ben como os compromisos firmes de venda.
8. Incidencia dos custos relacionados con grandes reparacións sobre os bens do patrimonio histórico.
9. Os inmobles cedidos á entidade e sobre os cedidos por esta, especificando os termos das respectivas cesións.
10. Calquera outra circunstancia de carácter substantivo que afecte bens do patrimonio histórico.

7. Pasivos financeiros

Informarase sobre:

- a) O importe das débedas que venzan en cada un dos cinco anos seguintes ao feche do exercicio e do resto até o seu último vencemento. Estas indicacións figurarán separadamente para cada unha das epígrafes e partidas relativas a débedas, conforme o modelo de balance.
- b) O importe das débedas con garantía real, con indicación da súa forma e a súa natureza.
- c) O importe dispoñible nas liñas de desconto, ben como as pólizas de crédito concedidas á entidade cos seus límites respectivos, precisando a parte disposta.
- d) En relación cos préstamos pendentes de pagamento ao feche do exercicio, informarase:
 - Dos detalles de calquera falta de pagamento do principal ou xuros que se producise durante o exercicio.
 - Do valor en libros na data de feche do exercicio daqueles préstamos nos cales se producise un incumprimento por falta de pagamento.
 - De se a falta de pagamento foi corrixida ou se renegociaron as condicións do préstamo, antes da data de formulación das contas anuais.

8. Usuarios e outros debedores de actividade propia

Desagregación da epígrafe B.II do activo do balance "Usuarios e outros debedores da actividade propia", sinalando o movemento habido durante o exercicio e indicando o saldo inicial, aumentos, diminucións e saldo final para usuarios, patrocinadores, afiliados e outros debedores da actividade propia da entidade e distinguindo, se for o caso, se proceden de entidades do grupo, multigrupo ou asociadas.

9. Beneficiarios - Acredores

Desagregación da epígrafe C.IV. do pasivo do balance "Beneficiarios – Acredores", sinalando o movemento habido durante o exercicio e indicando o saldo inicial, aumentos, diminucións e saldo final para beneficiarios e outros acredores da actividade propia da entidade, e distinguindo, se for o caso, se proceden de entidades do grupo, multigrupo ou asociadas.

10. Situación fiscal

10.1. Imposto sobre beneficios. Informarase sobre:

- a) O réxime fiscal aplicable á entidade. En particular, fornecerase información sobre a parte de ingresos e resultados que se debe incorporar como base impoñible para efectos do imposto sobre sociedades.
- b) Cando for o caso, deberanse especificar os puntos da memoria nos cales se inclúe a información exixida pola lexislación fiscal para gozar da cualificación de entidades sen fins lucrativos para os efectos da Lei 49/2002, do 23 de decembro.
- c) Diferenzas entre a base impoñible do imposto e o resultado contable antes de impostos motivadas pola distinta cualificación dos ingresos, gastos, activos e pasivos.
- d) Bases impoñibles negativas pendentes de compensar fiscalmente, prazos e condicións.
- e) Incentivos fiscais aplicados no exercicio e os pendentes de deducir, ben como os compromisos adquiridos en relación con estes incentivos.
- f) Calquera outra circunstancia de carácter substantivo en relación coa situación fiscal.

10.2. Outros tributos

Informarase sobre calquera circunstancia de carácter significativo en relación con outros tributos; en particular, calquera continxencia de carácter fiscal, ben como os exercicios pendentes de comprobación.

11. Subvencións, doazóns e legados

Informarase sobre:

1. O importe e características das subvencións, doazóns e legados recibidos que aparecen no balance, ben como dos imputados ao excedente do exercicio.
2. Análise do movemento do contido da subagrupación correspondente do balance, indicando o saldo inicial e final ben como os aumentos e diminucións.
3. Información sobre a orixe das subvencións, doazóns e legados, indicando, para as primeiras o ente público que as concede, precisando se a outorgante é a Administración local, autonómica, estatal ou internacional.

12. Actividade da entidade. Aplicación de elementos patrimoniais a fins propios. Gastos de administración

12.1. Actividade da entidade.

1. As fundacións de competencia estatal facilitarán a seguinte información, de acordo co disposto na Lei 50/2002, do 26 de decembro, e no seu regulamento de desenvolvemento:

I. Actividades realizadas

ACTIVIDADE 1 (cubrir tantas fichas como actividades teña a fundación).

A) Identificación.

Denominación da actividade	
Tipo de actividade*	
Identificación da actividade por sectores	
Lugar de desenvolvemento da actividade	

* Indíquese se se trata dunha actividade propia ou mercantil

Descrición detallada da actividade realizada.

--

B) Recursos humanos empregados na actividade.

Tipo	Número		Nº horas/ano	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Persoal asalariado				
Persoal con contrato de servizos				
Persoal voluntario				

C) Beneficiarios ou usuarios da actividade.

Tipo	Número	
	Previsto	Realizado
Persoas físicas		
Persoas xurídicas		

D) Recursos económicos empregados na actividade.

Gastos/Investimentos	Importe	
	Previsto	Realizado
Gastos por axudas e outros		
a) Axudas monetarias		
b) Axudas non monetarias		
c) Gastos por colaboracións e órganos de goberno		
Variación de existencias de produtos terminados e en curso de fabricación		
Aprovisionamentos		
Gastos de persoal		
Outros gastos de da actividade		
Amortización do inmovilizado		
Deterioración e resultado por alleamento de inmovilizado		
Gastos financeiros		
Variacións de valor razoable en instrumentos financeiros		
Diferenzas de troco		
Deterioración e resultado por alleamentos de instrumentos financeiros		
Impostos sobre beneficios		
Subtotal gastos		
Adquisicións do inmovilizado (excepto bens do patrimonio histórico)		
Adquisicións de bens do patrimonio histórico		
Cancelación de débeda non comercial		
Subtotal recursos		
TOTAL		

E) Obxectivos e indicadores da actividade.

Obxectivo	Indicador	Cuantificación	
		Previsto	Realizado

II. Recursos económicos totais empregados pola entidade.

GASTOS/INVESTIMENTOS	Actividade 1	Actividade 2	Actividade 3	Actividade 4	Total actividades	Non imputados ás actividades	TOTAL
Gastos por axudas e outros							
a) Axudas monetarias							
b) Axudas non monetarias							
c) Gastos por colaboracións e órganos de goberno							
Variación de existencias de produtos terminados e en curso de fabricación							
Aprovisionamentos							
Gastos de persoal							
Outros gastos da actividade							
Amortización do inmovilizado							
Deterioración e resultado por alleamento de inmovilizado							
Gastos financeiros							
Variacións de valor razoable en instrumentos financeiros							
Diferenzas de troco							
Deterioración e resultado por alleamentos de instrumentos financeiros							
Impostos sobre beneficios							
Subtotal gastos							
Adquisicións de inmovilizado (excepto bens do patrimonio histórico)							
Adquisicións de bens do patrimonio histórico							
Cancelación de débeda non comercial							
Subtotal investimentos							
TOTAL RECURSOS EMPREGADOS							

III. Recursos económicos totais obtidos pola entidade.

A. Ingresos obtidos pola entidade

INGRESOS	Previsto	Realizado
Rendas e outros ingresos derivados do patrimonio		
Vendas e prestacións de servizos das actividades propias		
Ingresos ordinarios das actividades mercantís		
Subvencións do sector público		
Achegas privadas		
Outros tipos de ingresos		
TOTAL INGRESOS OBTIDOS		

B. Outros recursos económicos obtidos pola entidade

OUTROS RECURSOS	Previsto	Realizado
Débedas contraídas		
Outras obrigacións financeiras asumidas		
TOTAL OUTROS RECURSOS OBTIDOS		

IV. Convenios de colaboración con outras entidades

DESCRICIÓN	Ingresos	Gastos	Non produce corrente de bens e servizos
Convenio 1. coa entidade (X), suscrito para			
Convenio 2. coa entidade (Y), suscrito para			

V. Desviacións entre plan de actuación e datos realizados

Detallaranse as desviacións máis significativas que se producen entre as cantidades previstas no plan de actuación e as efectivamente realizadas, indicando as causas que as ocasionaron.

2. As restantes entidades deberán identificar e cuantificar os fins que perseguen en cada unha das actividades significativas que realicen, informando, ao menos, dos seguintes aspectos:

a) Con que medios se financiou a actividade e que recursos económicos foron empregados para a súa realización.

b) Os recursos humanos aplicados, agrupados polas seguintes categorías: persoal asalariado, persoal con contrato de servizos e persoal voluntario, especificando neste último caso a súa dedicación horaria.

c) O número de beneficiarios ou usuarios das súas actividades, diferenciando entre persoas físicas e xurídicas.

12.2. Aplicación de elementos patrimoniais a fins propios.

Información sobre:

a) Os bens e dereitos que formen parte da dotación fundacional ou fondo social, e aqueles vinculados directamente ao cumprimento dos fins propios, detallando os elementos significativos incluídos nas distintas partidas do activo do balance e as restricións a que se encontren sometidos.

b) O destino de rendas e ingresos a que se refire a Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións, indicando o cumprimento do destino de rendas e ingresos e os límites a que veña obrigada, de acordo cos criterios establecidos na súa normativa específica e segundo o modelo que se xunta:

1. Grao de cumprimento do destino de rendas e ingresos.

Exercicio	RESULTADO CONTABLE	AXUSTES NEGATIVOS	AXUSTES POSITIVOS	BASE DE CÁLCULO	RENDA A DESTINAR		RECURSOS DESTINADOS A FINS (GASTOS + INVESTIMENTOS)	APLICACIÓN DOS RECURSOS DESTINADOS EN CUMPRIMENTO DOS SEUS FINS*										
					Importe	%		N-4	N-3	N-2	N-1	N	IMPORTE PENDENTE					
N-4																		
N-3																		
N-2																		
N-1																		
N																		
TOTAL																		

Incluirase unha explicación detallada daquelas partidas significativas contidas no cadro que estean afectadas ao cumprimento de fins específicos. A dita explicación centrarase especialmente nas columnas de axustes nas cales se incorporan os seguintes conceptos:

- a) Axustes negativos. Non se incluírán como ingresos:
 - a.1) Ingresos reflectidos na conta de resultados procedentes do alleamento ou gravame de bens e dereitos achegados polos fundadores ou por terceiros, en concepto de dotación fundacional.
 - a.2) Ingresos reflectidos na conta de resultados procedentes da transmisión onerosa de bens inmobles nos cales a entidade desenvolve a súa actividade propia, sempre que o importe obtido na transmisión se reinviста en bens inmobles destinados ao mesmo fin.
- b) Axustes positivos. Non se deducirán como gastos:
 - b.1) Gastos imputados na conta de resultados que están directamente relacionados coa actividade propia da entidade, incluídas as dotacións á amortización e as perdas por deterioración do inmovilizado afecto á actividade propia.
 - b.2) Importe proporcional dos gastos comúns a todas as actividades desenvolvidas pola entidade que, de acordo con criterios obxectivos deducidos da efectiva aplicación de recursos a cada actividade, correspondan á actividade propia da entidade. Os gastos comúns inclúen os gastos de administración, ben como aqueles gastos por que teñen dereito a ser resarcidos os padroeiros.
- c) Adicionalmente, incluirase como axuste positivo ou negativo, en función do seu signo, o resultado contabilizado directamente no patrimonio neto como consecuencia de cambios nos criterios contables ou a corrección de erros.

* No suposto de que a entidade acumule un déficit na aplicación de recursos, nos períodos seguintes as aplicacións compensarán, en primeiro lugar, os déficits de exercicios anteriores, comezando polo máis antigo, e o exceso computarase como recursos aplicados do exercicio en curso.

2. Recursos aplicados no exercicio.

	IMPORTE		
	Fondos propios	Subvencions, doazóns e legados	Débeda
1. Gastos en cumprimento de fins*			
2. Inversións en cumprimento de fins* (2.1 + 2.2)			
2.1. Realizadas no exercicio			
2.2. Procedentes de exercicios anteriores			
a) Débedas canceladas no exercicio contraídas en exercicios anteriores			
b) Imputación de subvencions, doazóns e legados de capital procedentes de exercicios anteriores			
TOTAL (1 + 2)			

* De acordo co disposto no artigo 32.6 do Regulamento da Lei 50/2002, do 26 de decembro, de fundacións, considérase destinado aos fins fundacionais o importe dos gastos e inversións realizados en cada exercicio que efectivamente contribuísen ao cumprimento dos fins propios da fundación especificados nos seus estatutos, excepto as dotacións ás amortizacións e provisións. Cando os investimentos destinadas aos fins fundacionais fosen financiados con ingresos que se deban distribuír en varios exercicios no excedente, como subvencions, doazóns e legados, ou con recursos financeiros alleos, estes investimentos computaranse na mesma proporción en que o fosen os ingresos ou se amortice o financiamento alleo.

c) Se algunha entidade non estiver obrigada a confeccionar a información anterior, adaptará este modelo ás súas características específicas, con obxecto de ofrecer información sobre o destino de rendas e ingresos. Así mesmo, recollerase información sobre os recursos destinados no exercicio ao cumprimento dos fins axustándose ao modelo do número 2.

12.3. Gastos de administración.

As fundacións de competencia estatal deberán subministrar un detalle dos gastos directamente ocasionados pola administración dos bens e dereitos que integren o patrimonio da fundación, e o dos gastos dos que os padroeiros teñen dereito a ser resarcidos. Esta información subministrarase no seguinte cadro:

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
Nº DE CONTA	PARTIDA DA CONTA DE RESULTADOS	DETALLE DO GASTO	CRITERIO DE IMPUTACIÓN Á FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DO PATRIMONIO	IMPORTE
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				

Adicionalmente, informarase sobre o cumprimento do límite ao importe destes gastos, no seguinte cadro:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Exercicio	Límites alternativos (Art. 33 Regulamento R.D. 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados pola administración do patrimonio (3)	Gastos resarcibles aos padroeiros (4)	TOTAL GASTOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS NO EJERCICIO (5) = (3) + (4)	Supera (+) Non supera (-) o límite máximo (o maior de 1 e 2) - 5
	5% dos fondos propios (1)	20% da base de cálculo do Art. 27 Lei 50/2004 e Art. 32.1 Regulamento R.D. 1337/05 (2)				
n						

13. Outra información

Incluirase información sobre:

1. O importe dos soldos, axudas de custo e remuneracións de calquera clase devengados no curso do exercicio polos membros do órgano de goberno, calquera que sexa a súa causa, ben como das obrigacións contraídas en materia de pensións ou de pagamento de primas de seguros de vida respecto dos membros antigos e actuais do órgano de goberno. Así mesmo, incluírse información sobre indemnizacións por cesamento. Cando os membros do órgano de goberno sexan persoas xurídicas, os requirimentos anteriores referiranse ás persoas físicas que os representen. Estas informacións poderanse dar de forma global por concepto retributivo.

Tamén se deberá informar sobre o importe dos anticipos e créditos concedidos aos membros dos órganos de goberno, con indicación do tipo de xuro, as súas características esenciais e os importes eventualmente devoltos, ben como as obrigacións asumidas por conta deles a título de garantía. Cando os membros do órgano de goberno sexan persoas xurídicas, os requirimentos anteriores referiranse ás persoas físicas que os representen. Estas informacións poderanse dar de forma global por cada categoría.

2. Cambios no órgano de goberno, dirección e representación.
3. O número medio de persoas empregadas no curso do exercicio, expresado por categorías e sexo.
4. A natureza e o propósito de negocio dos acordos da entidade que non figuren en balance e sobre os que non se incorporase información noutra nota da memoria, ben como o seu posible impacto financeiro, sempre que esta información sexa significativa e de axuda para a determinación da posición financeira da entidade.
5. A porcentaxe de participación que manteñan en entidades mercantís.
6. As operacións significativas que efectuase con partes vinculadas e os efectos delas sobre os seus estados financeiros.

14. Inventario

O inventario a que se refire o artigo 25.2 da Lei 50/2002, do 26 de decembro, comprenderá os elementos patrimoniais integrantes do balance da entidade, distinguindo os distintos bens, dereitos, obrigacións e outras partidas que o compoñen.

Para tal efecto confeccionarase un documento en que se indicará para os distintos elementos patrimoniais que os protectorados determinen en función, entre outros criterios, da súa importancia cuantitativa e a vinculación a fins propios da entidade, os seguintes aspectos:

-Descrición do elemento.

-Data de adquisición.

-Valor contable.

-Variacións producidas na valoración.

-Perdas por deterioración, amortizacións e calquera outra partida compensadora que afecte o elemento patrimonial.

-Calquera outra circunstancia de carácter significativo que afecte o elemento patrimonial, tales como gravames, afectación a fins propios ou se forman parte da dotación fundacional.

CUARTA PARTE

CADRO DE CONTAS

O cadro de contas, que se inclúe a seguir, poderá ser empregado para contabilizar os feitos e transaccións regulados na segunda parte.

Para recoñecer o resto de operacións non incluídas nesta adaptación, as entidades non lucrativas poderán aplicar as contas recollidas na cuarta parte do Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas.

GRUPO 1

FINANCIAMENTO BÁSICO

10. CAPITAL

- 100. Dotación fundacional.
- 101. Fondo social.
- 103. Fundadores/asociados por desembolsos non exixidos.
 - 1030. Fundadores, por desembolsos non exixidos.
 - 1034. Asociados, por desembolsos non exixidos.
- 104. Fundadores/asociados por achegas non en diñeiro pendentes
 - 1040. Fundadores, por achegas non en diñeiro pendentes
 - 1044. Asociados por achegas non en diñeiro pendentes

12. EXCEDENTES PENDENTES DE APLICACIÓN

- 120. Remanente.
- 121. Excedentes negativos de exercicios anteriores.
- 129. Excedente do exercicio.

13. SUBVENCIONES, DOAZONS, LEGADOS E OUTROS AXUSTES POR CAMBIOS DE VALOR

Para este subgrupo son aplicables as contas recollidas no Plan Xeral de Contabilidade, ou, se for o caso, no Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas coas seguintes precisións:

As contas 130 e 132 desagreganse en contas de catro díxitos:

- 130. Subvencions oficiais de capital.
 - 1300. Subvencions do Estado.
 - 1301. Subvencions doutras administracións públicas.
- 132. Outras subvencions, doazons e legados.
 - 1320. Outras subvencions.
 - 1321. Outras doazons e legados.

As subvencions, doazons e legados afectos á actividade mercantil mostraranse nas citadas contas coa adecuada desagregación.

GRUPO 2

ACTIVO NON CORRENTE

- 20. INMOBILIZACIÓNS INTANXIBLES
 - 207. Dereitos sobre activos cedidos en uso.
- 24. BENS DO PATRIMONIO HISTÓRICO
 - 240. Bens inmobles.
 - 2400. Monumentos.
 - 2401. Xardíns históricos.
 - 2402. Conxuntos históricos.
 - 2403. Sitios históricos.
 - 2404. Zonas arqueolóxicas.
 - 241. Arquivos.
 - 242. Bibliotecas.
 - 243. Museos.
 - 244. Bens mobles.
 - 249. Anticipos sobre bens do patrimonio histórico.
 - 2490. Anticipos sobre bens inmobles do patrimonio histórico.
 - 2491. Anticipos sobre arquivos do patrimonio histórico.
 - 2492. Anticipos sobre bibliotecas do patrimonio histórico.
 - 2493. Anticipos sobre museos do patrimonio histórico
 - 2494. Anticipos sobre bens mobles do patrimonio histórico
- 28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DO INMOBILIZADO E OUTRAS CONTAS CORRECTORAS
 - 280. Amortización acumulada do inmovilizado intanxible.
 - 2807. Amortización acumulada de dereitos sobre activos cedidos en uso.
 - 283. Cesións de uso sen contraprestación.
 - 2830. Cesións de uso do inmovilizado intanxible.
 - 2831. Cesións de uso do inmovilizado material.
 - 2832. Cesións de uso dos investimentos inmobiliarios.
- 29. DETERIORACIÓN DE VALOR DE ACTIVOS NON CORRENTES
 - 290. Deterioración de valor do inmovilizado intanxible.
 - 2907. Deterioración de valor de dereitos sobre activos cedidos en uso.
 - 299. Deterioración de valor de bens do patrimonio histórico.
 - 2990. Deterioración de valor de bens inmobles.
 - 2991. Deterioración de valor de arquivos.
 - 2992. Deterioración de valor de bibliotecas.
 - 2993. Deterioración de valor de museos.
 - 2994. Deterioración de valor de bens mobles.

GRUPO 3

EXISTENCIAS

Para este grupo son aplicables as contas recollidas no Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, no Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas coas seguintes precisións:

- O subgrupo 30 pasa a se denominar "Bens destinados á actividade".
- A conta 390 pasa a se denominar "Deterioración de valor de bens destinados á actividade".

GRUPO 4

ACREDORES E DEBEDORES POR OPERACIÓNS DA ACTIVIDADE

41. BENEFICIARIOS E ACREDORES VARIOS

412. Beneficiarios, acredores.

44. USUARIOS E DEBEDORES VARIOS

447. Usuarios, debedores.

448. Patrocinadores, afiliados e outros debedores.

4480. Patrocinadores.

4482. Afiliados.

4489. Outros debedores.

46. PERSOAL

464. Entregas para gastos a xustificar.

47. ADMINISTRACIÓNS PÚBLICAS

470. Facenda pública, debedoras por diversos conceptos.

4707. Facenda pública, debedoras por colaboración na entrega e distribución de subvencións (art. 12 Lei de subvencións).

475. Facenda pública, acreedora por conceptos fiscais.

4757. Facenda pública, acreedora por subvencións recibidas en concepto de entidade colaboradora (art.12 Lei de subvencións).

49. DETERIORACIÓN DE VALOR DE CRÉDITOS POR OPERACIÓNS DA ACTIVIDADE E PROVISIÓNS A CURTO PRAZO

Para este subgrupo son aplicables as contas recollidas no Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, no Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas coa seguinte precisión: a conta 490 pasa a se denominar "Deterioración de valor de créditos por operacións da actividade", a conta 493 pasa a se denominar "Deterioración de valor de créditos por operacións da

actividade con partes vinculadas" e a conta 499 pasa a se denominar "Provisións por operacións da actividade".

Adicionalmente engádesse a conta 495. "Deterioración de valor de créditos de usuarios, patrocinadores, afiliados e outros debedores".

GRUPO 5

CONTAS FINANCEIRAS

55. OUTRAS CONTAS NON BANCARIAS

- 551. Conta corrente con padroeiros e outros.
- 558. Fundadores e asociados por desembolsos exixidos.

GRUPO 6

COMPRAS E GASTOS

60. COMPRAS

As contas 600, 6060, 6080 e 6090 pasan a se denominar:

- 600. Compras de bens destinados á actividade.
 - 6060. Descontos sobre compras por pronto pagamento de bens destinados á actividade.
 - 6080. Devolucións de compras de bens destinados á actividade.
 - 6090. "Rappels" por compras de bens destinados á actividade.

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

A conta 610 pasa a se denominar:

- 610. Variación de existencias de bens destinados á actividade.

65. AXUDAS MONETARIAS DA ENTIDADE E OUTROS GASTOS DE XESTIÓN

- 650. Axudas monetarias.
 - 6501. Axudas monetarias individuais.
 - 6502. Axudas monetarias a entidades.
 - 6503. Axudas monetarias realizadas a través doutras entidades ou centros.
 - 6504. Axudas monetarias de cooperación internacional.
- 651. Axudas non monetarias.
 - 6511. Axudas non monetarias individuais.
 - 6512. Axudas non monetarias a entidades.
 - 6513. Axudas non monetarias realizadas a través doutras entidades ou centros.
 - 6514. Axudas non monetarias de cooperación internacional.
- 653. Compensación de gastos por prestacións de colaboración.
- 654. Reembolsos de gastos ao órgano de goberno.

- 655. Perdas de créditos incobrables derivados da actividade.
 - 656. Resultados de operacións en común.
 - 6560. Beneficio transferido (xestor).
 - 6561. Perda soportada (partícipe ou asociado non xestor).
 - 658. Reintegro de subvencións, doazóns e legados recibidos, afectos á actividade propia da entidade.
 - 659. Outras perdas en xestión corrente.
67. PERDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NON CORRENTES E GASTOS EXCEPCIONAIS
- A conta 671 pasa a se denominar:
- 671. Perdas procedentes do inmovilizado material e de bens do patrimonio histórico.
69. PERDAS POR DETERIORACIÓN E OUTRAS DOTACIÓNS
- A conta 691, 694 e 695 pasa a se denominar:
- 691. Perdas por deterioración do inmovilizado material e de bens do patrimonio histórico.
 - 6910. Perdas por deterioración do inmovilizado material.
 - 6911. Perdas por deterioración de bens do patrimonio histórico.
 - 694. Perdas por deterioración de créditos por operacións da actividade.
 - 695. Dotación á provisión por operacións da actividade.

GRUPO 7

VENDAS E INGRESOS

72. INGRESOS PROPIOS DA ENTIDADE
- 720. Cotas de asociados e afiliados.
 - 721. Cotas de usuarios.
 - 722. Promocións para captación de recursos.
 - 723. Ingresos de patrocinadores e colaboracións.
 - 7230. Patrocinio.
 - 7231. Patrocinio publicitario.
 - 7233. Colaboracións empresariais.
 - 728. Ingresos por reintegro de axudas e asignacións.
74. SUBVENCIONES, DOAZONS E LEGADOS
- 740. Subvencións á actividade.
 - 745. Subvencións do capital transferidas ao excedente do exercicio.
 - 746. Doazóns e legados de capital transferidas ao excedente do exercicio.
 - 747. Doazóns e legados transferidos ao excedente do exercicio.
 - 748. Outras subvencións transferidas ao excedente do exercicio.

As subvencións, doazóns e legados afectos á actividade mercantil mostraranse nas citadas contas coa adecuada desagregación.

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NON CORRENTES E INGRESOS EXCEPCIONAIS

771. Beneficios procedentes do inmovilizado material e de bens de patrimonio histórico.

79. EXCESOS E APLICACIÓNS DE PROVISIÓNS E DE PERDAS POR DETERIORACIÓN

As contas 791 e 794 pasan a se denominar:

791. Reversión da deterioración do inmovilizado material e de bens do patrimonio histórico.

794. Reversión da deterioración de créditos por operacións da actividade.

GRUPO 8

GASTOS IMPUTADOS AO PATRIMONIO NETO

84. TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DOAZONS E LEGADOS

Para este subgrupo son aplicables as contas recollidas no Plan Xeral de Contabilidade, coas seguintes precisións:

A conta 842 desagregase en contas de catro díxitos:

- 842. Transferencias doutras subvencions, doazons e legados.
 - 8420. Transferencias doutras subvencions.
 - 8421. Transferencias doutras doazons e legados.

GRUPO 9

INGRESOS IMPUTADOS AO PATRIMONIO NETO

94. INGRESOS POR SUBVENCIONES, DOAZONS E LEGADOS

Para este subgrupo son aplicables as contas recollidas no Plan Xeral de Contabilidade, coas seguintes precisións:

A conta 942 desagregase en contas de catro díxitos:

- 942. Ingresos doutras subvencions, doazons e legados.
 - 9420. Ingresos doutras subvencions.
 - 9421. Ingresos doutras doazons e legados.

QUINTA PARTE**DEFINICIÓNS E RELACIÓNS CONTABLES**

As definicións e relacións contables, que se inclúen a seguir, poderán ser empregadas para contabilizar os feitos e transaccións regulados na segunda parte.

Para recoñecer o resto de operacións non incluídas nesta adaptación, as entidades non lucrativas poderán aplicar as contas recollidas na cuarta parte do Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, do Plan Xeral de Contabilidade de Pequenas e Medianas Empresas.

GRUPO 1**FINANCIAMENTO BÁSICO**

Comprende os recursos propios e o financiamento alleo a longo prazo da entidade destinados, en xeral, a financiar o activo non corrente e a cubrir unha marxe razoable do corrente; inclúe tamén situacións transitorias de financiamento.

Aplicaranse as regras recollidas no Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, no Plan Xeral de Contabilidade para Pequenas e Medianas Empresas.

10. CAPITAL

- 100. Dotación fundacional.
- 101. Fondo social.
- 103. Fundadores/asociados por desembolsos non exixidos.
- 104. Fundadores/asociados por achegas non en diñeiro pendentas.

As contas deste subgrupo figurarán no patrimonio neto do balance formando parte dos fondos propios.

100. Dotación fundacional

Importe das achegas fundacionais e dos excedentes destinados a aumentar a dotación fundacional.

O seu movemento é o seguinte:

a) Aboarase:

- a₁) Polo patrimonio inicial e as sucesivas ampliacións.
- a₂) Por acordo do órgano de goberno, por aumento da dotación fundacional con cargo a reservas ou excedentes.

b) Cargarase:

- b₁) Polo traspaso de excedentes negativos de exercicios anteriores.
- b₂) En xeral, pola extinción da fundación unha vez transcorrido o período de liquidación.

101. Fondo social

Importe das achegas realizadas nas asociacións e dos excedentes destinados a aumentar o fondo social.

O seu movemento é análogo ao sinalado para a conta 100.

103. Fundadores/asociados por desembolsos non exixidos

Dotación fundacional ou fondo social pendente de desembolso nas fundacións e asociacións.

Figurarán no patrimonio neto, con signo negativo, minorando a partida de dotación fundacional ou fondo social.

O seu movemento é o seguinte:

- a) Cargarase polo importe das achegas en diñeiro non desembolsadas con aboamento a contas do subgrupo 10.
- b) Aboarase a medida que se vaian exixindo os desembolsos, con cargo á conta 558.

104. Fundadores/asociados por achegas non en diñeiro pendentes

Achegas de fundadores e asociados pendentes de desembolso que corresponde a achegas non en diñeiro nas fundacións e asociacións.

Figurarán no patrimonio neto, con signo negativo, minorando a partida de dotación fundacional ou fondo social.

O seu movemento é o seguinte:

- a) Cargarase polo importe das achegas non en diñeiro non desembolsadas con aboamento a contas do subgrupo 10.
- b) Aboarase a medida que se vaian exixindo os desembolsos, con cargo aos bens non en diñeiro achegados.

12. EXCEDENTES PENDENTES DE APLICACIÓN

120. Remanente.

121. Excedentes negativos de exercicios anteriores.

129. Excedente do exercicio.

As contas deste subgrupo figurarán no patrimonio neto do balance, formando parte dos fondos propios, con signo positivo ou negativo, segundo corresponda.

120. Remanente

Excedentes positivos non aplicados especificamente a ningunha outra conta, despois da aprobación das contas anuais e da distribución de excedentes por acordo do órgano de goberno da entidade.

O seu movemento é o seguinte:

- a) Aboarase con cargo á conta 129.
- b) Cargarase pola súa aplicación con aboamento, xeralmente, a contas do subgrupo 11.

121. Excedentes negativos de exercicios anteriores

Excedentes negativos de exercicios anteriores.

O seu movemento é o seguinte:

- a) Cargarase con aboamento á conta 129.
- b) Aboarase con cargo á conta ou contas con que se cancele o seu saldo.

A entidade desenvolverá en contas de catro cifras o excedente negativo de cada exercicio.

129. Excedente do exercicio

Excedente positivo ou negativo, do último exercicio fechado, pendente de aplicación.

O seu movemento é o seguinte:

- a) Aboarase:
 - a₁) Para determinar o excedente do exercicio, con cargo ás contas dos grupos 6 e 7 que presenten ao final do exercicio saldo acredor.
 - a₂) Polo traspaso do excedente negativo, con cargo á conta 121.
- b) Cargarase:
 - b₁) Para determinar o excedente do exercicio, con aboamento ás contas dos grupos 6 e 7 que presenten ao final do exercicio saldo debedor.
 - b₂) Cando se aplique o excedente positivo conforme o acordo de distribución do resultado, con aboamento ás contas que correspondan.

GRUPO 2

ACTIVO NON CORRENTE

Comprende os activos destinados a servir de forma duradeira nas actividades da entidade, incluídos os investimentos financeiros cuxo vencemento, alleamento ou realización se espera que se producirá nun prazo superior a un ano.

Aplicaranse as regras recollidas no Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, no Plan Xeral de Contabilidade para Pequenas e Medianas Empresas.

20. INMOBILIZACIÓNS INTANXIBLES

207. Dereitos sobre activos cedidos en uso.

207. Dereitos sobre activos cedidos en uso

Valor do dereito de uso sobre os activos ou bens, que a entidade utiliza no desenvolvemento da súa actividade.

O movemento desta conta realizarase atendendo ao disposto na norma de rexistro e valoración oitava incluída na segunda parte desta adaptación.

24. BENS DO PATRIMONIO HISTÓRICO

240. Bens inmobles.

2400 Monumentos.

2401 Xardíns históricos.

2402 Conxuntos históricos.

2403 Sitios históricos.

2404 Zonas arqueolóxicas.

241. Arquivos.

242. Bibliotecas.

243. Museos.

244. Bens mobles.

249. Anticipos sobre bens do patrimonio histórico.

2490. Anticipos sobre bens inmobles do patrimonio histórico.

2491. Anticipos sobre arquivos do patrimonio histórico.

2492. Anticipos sobre bibliotecas do patrimonio histórico.

2493. Anticipos sobre museos do patrimonio histórico.

2494. Anticipos sobre bens mobles do patrimonio histórico.

Elementos patrimoniais mobles ou inmobles de interese artístico, histórico ou paleontolóxico, arqueolóxico, etnográfico, científico ou técnico, ben como o patrimonio documental bibliográfico, os xacigos, zonas arqueolóxicas, sitios naturais, xardíns e parques que teñan valor artístico, histórico ou antropolóxico.

En concreto, incluíranse neste subgrupo todos os bens que cumpran as condicións exixidas pola Lei 16/1985, do 25 de xuño, de patrimonio histórico, con independencia de que fosen inventariados ou declarados de interese cultural.

As contas deste subgrupo figurarán no activo non corrente do balance.

O movemento deste subgrupo, salvo a conta 249, é o seguinte:

- a) Cargaranse polo prezo de adquisición ou custo de produción, con aboamento xeralmente, a contas do subgrupo 57 ou, cando for o caso, á conta 249.
- b) Aboaranse polos alleamentos e, en xeral, pola baixa en inventario con cargo, xeralmente, a contas do subgrupo 57 e, en caso de perdas, á conta 671.

240. Bens inmobles

Os enumerados no artigo 334 do Código civil, ben como os elementos que se poidan considerar consubstanciais cos edificios e formen parte deles ou do seu ornato, ou o formasen, aínda que no caso de poderen ser separados, constitúan un todo perfecto

de fácil aplicación a outras construcións ou usos distintos do seu orixinal, calquera que sexa a materia de que estean formados e aínda que a súa separación non prexudique visiblemente o mérito histórico ou artístico do inmovible a que están adheridos.

241. Arquivos

Conxunto orgánico de documentos, ou a reunión de varios deles, reunidos polas persoas xurídicas, públicas ou privadas, no exercicio das súas actividades, ao servizo da súa utilización para a investigación, a cultura, a información e a xestión administrativa.

242. Bibliotecas

Conxuntos ou coleccións de libros, manuscritos e outros materiais bibliográficos ou reproducidos por calquera medio para a súa lectura en sala pública ou mediante préstamo temporal, ao servizo da educación, a investigación, a cultura e a información.

243. Museos

Conxuntos e coleccións de valor histórico, artístico, científico e técnico ou de calquera outra natureza cultural.

244. Bens mobles

Bens mobles singularmente considerados, non susceptibles de integración nalgún dos conxuntos organizados ou coleccións incluídas nas demais contas do subgrupo 24.

249. Anticipos sobre bens do patrimonio histórico.

Entregas a provedores de bens do patrimonio histórico, normalmente en efectivo, en concepto "á conta" de subministracións futuras.

O seu movemento é o seguinte:

Con carácter xeral, o seu movemento é o seguinte:

- a) Cargarase polas entregas de efectivo aos provedores, con aboamento, xeralmente, a contas do subgrupo 57.
- b) Aboarase polas correspondentes entregas a conformidade, con cargo, xeralmente, ás contas deste subgrupo.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DO INMOBILIZADO E OUTRAS CONTAS CORRECTORAS

283. Cesións de uso sen contraprestación.

2830. Cesións de uso do inmovilizado intanxible.

2831. Cesións de uso do inmovilizado material.

2832. Cesións de uso dos investimentos inmobiliarios.

Este subgrupo recolle as correccións de valor dos elementos do inmovilizado derivadas das cesións de uso sen contraprestación ou por unha contraprestación inferior ao valor de mercado.

283. Cesións de uso sen contraprestación

Conta correctora de valor polas cesións de activos non monetarios realizados sen contraprestación ou/e cando a cesión se produce por un período inferior á vida útil do activo cedido.

No suposto de que a cesión afecte un elemento patrimonial distinto dos terreos ou construcións, creárase unha conta de catro díxitos que lucirá con signo negativo compensando a partida en que se mostre o citado elemento.

O seu movemento é o seguinte:

- a) Aboarase ao efectuarse a cesión do activo non monetario por un importe equivalente ás dotacións á amortización que tería correspondido practicar durante o prazo da cesión ao ben, con cargo á conta 651.
- b) Cargarase a medida que se consuma o potencial de servizo do activo cedido, reclasificándose con aboamento a contas do subgrupo 28.

29. DETERIORACIÓN DE VALOR DE ACTIVOS NON CORRENTES

299. Deterioración de valor de bens do patrimonio histórico.

299. Deterioración de valor de bens do patrimonio histórico.

Importe das correccións valorativas por deterioración do valor que corresponda aos bens do patrimonio histórico.

O seu movemento é o seguinte:

- a) Aboaranse polo importe da deterioración estimado, con cargo á conta 691.
- b) Cargaranse:
 - b₁) Cando desaparezan as causas que determinaron o recoñecemento da corrección valorativa por deterioración, con aboamento á conta 791.
 - b₂) Cando se allee o inmovilizado ou se dea de baixa do activo por calquera outro motivo, con aboamento a contas do subgrupo 24.

GRUPO 4

ACREDORES E DEBEDORES POR OPERACIÓNS DA ACTIVIDADE

Instrumentos financeiros e contas que teñan a súa orixe nas actividades da entidade, tanto a actividade propia como a actividade mercantil, ben como as contas coas administracións públicas, mesmo as que correspondan a saldos con vencemento superior a un ano. Para estas últimas e para efectos da súa clasificación, poderanse utilizar os subgrupos 42 e 45 ou proceder á dita reclasificación nas propias contas.

Aplicaranse as regras recollidas no Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, no Plan Xeral de Contabilidade para Pequenas e Medianas Empresas.

41. BENEFICIARIOS E ACREDITORES VARIOS

412. Beneficiarios, acredores.

Cando os acredores sexan entidades do grupo, multigrupo ou asociadas, ou outras partes vinculadas, abriranse contas de catro cifras que especificamente recollan os débitos con elas, incluídos os formalizados en efectos de xiro.

412. Beneficiarios, acredores

Débedas contraídas pola entidade como consecuencia das axudas e asignacións concedidas no cumprimento dos fins propios da entidade.

Figurará no pasivo do balance.

O seu movemento é o seguinte:

a) Aboarase cando a entidade acorde a concesión das axudas e asignacións, con cargo, xeralmente, ás contas 650 ou 651:

b) Cargarase:

b₁) Pola cancelación total ou parcial da débeda con aboamento, xeralmente, ás contas do subgrupo 57.

b₂) Polos importes a reintegrar polos beneficiarios por incumprimento das condicións exixidas ao outorgar as axudas e asignacións ou por calquera outra causa que motive a súa devolución con aboamento á conta 728.

44. USUARIOS E DEBEDORES VARIOS

447. Usuarios, debedores.

448. Patrocinadores, afiliados e outros debedores.

Cando os debedores sexan entidades do grupo, multigrupo ou asociadas ou outras partes vinculadas, abriranse contas de tres cifras que especificamente recollan os créditos con elas, incluídos os formalizados en efectos de xiro.

447. Usuarios, debedores

Créditos con usuarios por entregas de bens e servizos prestados pola entidade no exercicio da súa actividade propia.

Figurará no activo corrente do balance.

Con carácter xeral, o seu movemento é o seguinte:

- a) Cargarase pola entrega de bens ou a prestación de servizos con aboamento á conta 721.
- b) Aboarase:
 - b₁) Pola cancelación total ou parcial das débedas, con cargo, xeralmente, a contas do subgrupo 57.
 - b₂) Pola parte que resultar definitivamente incobrable, con cargo á conta 655.

448. Patrocinadores, afiliados e outros debedores

Créditos con patrocinadores, afiliados e outros polas cantidades a percibir para contribuír aos fins da actividade propia da entidade, en particular, as doazóns e legados.

Figurarán no activo corrente do balance.

Con carácter xeral, o seu movemento é o seguinte:

- a) Cargarase polas cantidades a percibir con aboamento, xeralmente, a contas dos subgrupos 13, 17 e 72.
- b) Aboarase:
 - b₁) Pola cancelación total ou parcial das débedas, con cargo, xeralmente, a contas do subgrupo 57.
 - b₂) Pola parte que resultar definitivamente incobrable, con cargo á conta 655.

46. PERSOAL

464. Entregas para gastos a xustificar

Saldo con persoas que prestan os seus servizos á entidade ou coas entidades con que se instrumentan os compromisos de retribución postemprego, e cuxas remuneracións se contabilizan no subgrupo 64.

464. Entregas para gastos a xustificar

Cantidades entregadas ao persoal ou directivos da entidade para a súa posterior xustificación.

Figurarán no activo corrente do balance.

Con carácter xeral, o seu movemento é o seguinte:

- a) Cargarase ao efectuarse as entregas antes citadas, con aboamento a contas do subgrupo 57.

- b) Aboarase ao xustificar as entregas, con cargo a contas do grupo 6 que correspondan e, en caso de sobranse, a contas do subgrupo 57.

47. ADMINISTRACIÓNS PÚBLICAS

470. Facenda pública, debedoras por diversos conceptos.

4707. Facenda pública, debedoras por colaboración na entrega e distribución de subvencións (art. 12 Lei de subvencións).

475. Facenda pública, acreedora por conceptos fiscais.

4757. Facenda pública acreedora por subvencións recibidas en concepto de entidade colaboradora (art.12 Lei de subvencións).

4707. Facenda pública, debedoras por colaboración na entrega e distribución de subvencións (art. 12 Lei de subvencións)

Créditos coa Facenda pública por razón de subvencións concedidas en que a entidade actúa como colaboradora.

- a) Cargarase polas entregas que realice a entidade aos entes destinatarios finais das subvencións, con aboamento, xeralmente, a contas do subgrupo 57.
- b) Aboarase pola liquidación que se efectúe da subvención recibida e xustificada, con cargo á conta 4757.

4757. Facenda pública, acreedora por subvencións recibidas en concepto de entidade colaboradora (art. 12 da Lei de subvencións)

Débedas coa Facenda pública por razón de subvencións recibidas para a entrega e distribución dos fondos públicos aos beneficiarios.

- a) Aboarase á recepción da subvención concedida con cargo, xeralmente, a contas do subgrupo 57.
- b) Cargarase:
- b₁) Pola liquidación que se efectúe da subvención recibida e xustificada, con aboamento á conta 4707.
- b₂) Polo reintegro, se for o caso, á Facenda pública, con aboamento a contas do subgrupo 57.

49. DETERIORACIÓN DE VALOR POR OPERACIÓNS DA ACTIVIDADE E PROVISIÓNS A CURTO PRAZO

495. Deterioración de valor de créditos por usuarios, patrocinadores, afiliados e outros debedores.

495. Deterioración de valor de créditos por usuarios, patrocinadores, afiliados e outros debedores

Correccións por deterioración de valor dos créditos incobrables, con orixe en operacións da actividade propia da entidade, efectuadas con usuarios, patrocinadores, afiliados e outros debedores.

Cando os debedores sexan entidades do grupo, multigrupo ou asociadas, abranse contas de catro cifras que especificamente recollan as correccións valorativas para estes créditos.

Figurarán no activo do balance compensado as contas 447 e 448.

O seu movemento é análogo ao sinalado para a conta 490.

GRUPO 5

CONTAS FINANCEIRAS

Instrumentos financeiros por operacións alleas á actividade, cuxo vencemento, alleamento ou realización se espera que se producirá nun prazo non superior a un ano e medios líquidos dispoñibles.

Aplicaranse as regras recollidas no Plan Xeral de Contabilidade ou, se for o caso, no Plan Xeral de Contabilidade para Pequenas e Medianas Empresas.

55. OUTRAS CONTAS NON BANCARIAS

551. Conta corrente con padroeiros e outros.

558. Fundadores e asociados por desembolsos exixidos.

551. Conta corrente con padroeiros e outros

Contas correntes de efectivo con padroeiros e calquera outra persoa natural ou xurídica que non sexa banco, banqueiro ou institución de crédito, nin cliente ou fornecedor da entidade, e que non correspondan a contas en participación.

Figurarán no activo corrente do balance a suma de saldos debedores, e no pasivo corrente a suma de saldos acredores.

Con carácter xeral, o seu movemento é o seguinte:

Cargaranse polas remesas ou entregas efectuadas pola entidade e aboaranse polas recepcións a favor da entidade, con aboamento e cargo, respectivamente, a contas do subgrupo 57.

558. Fundadores e asociados por desembolsos exixidos

Dotación fundacional ou fondo social, pendente de desembolso, cuxo importe foi exixido aos fundadores ou asociados.

Desagregaranse co debido desenvolvemento en contas de catro cifras os desembolsos pendentes en mora.

Figurarán no activo corrente do balance.

O seu movemento é o seguinte:

- a) Cargarase polos desembolsos exixidos, con aboamento ás contas 103 e 104 segundo corresponda.
- b) Aboarase na medida en que tales desembolsos se vaian efectuando, con cargo a contas do subgrupo 57.

GRUPO 6

COMPRAS E GASTOS

Gastos que teñen a súa orixe na actividade propia da entidade, a variación de existencias adquiridas e as perdas extraordinarias do exercicio, ben como aprovisionamentos de bens destinados á actividade e demais bens adquiridos pola entidade para a súa entrega, ben sexa sen alterar a súa forma e substancia, ou previo sometemento a procesos industriais de adaptación, transformación ou construción. Comprende tamén todos os gastos do exercicio, incluídas as adquisicións de servizos e de materiais consumibles.

En xeral todas as contas do grupo 6 se aboan, ao feche do exercicio, con cargo á conta 129; por isto, ao expor os movementos das sucesivas contas do grupo soamente se fará referencia ao cargo. Nas excepcións cítanse os motivos de aboamento e contas de contrapartida.

Se a entidade está aplicando o Plan Xeral de Contabilidade para Pequenas e Medianas Empresas, as referencias que as propias definicións das contas fagan sobre as contas 204 e 599 non lle resultarán aplicables.

65. AXUDAS MONETARIAS DA ENTIDADE E OUTROS GASTOS DE XESTIÓN

650. Axudas monetarias.
651. Axudas non monetarias.
653. Compensación de gastos por prestacións de colaboración.
654. Reembolsos de gastos ao órgano de goberno.
655. Perdas de créditos incobrables derivados da actividade.
656. Resultados de operacións en común.
 6560. Beneficio transferido (xestor).
 6561. Perda soportada (partícipe ou asociado non xestor).
658. Reintegro de subvencións, doazóns e legados recibidos, afectos á actividade propia da entidade.
659. Outras perdas en xestión corrente.

Gastos por axudas monetarias e non monetarias derivadas do cumprimento dos fins da actividade propia da entidade, ben como outros gastos de xestión dela.

650. Axudas monetarias

Importe das prestacións de carácter monetario concedidas directamente a persoas físicas ou familias, ben como a entidades, e realizadas en cumprimento dos fins propios da entidade. Tamén se recolle o importe das prestacións de carácter monetario que se realizan en réxime concertado a través de entidades ou centros

alleos á entidade; ben como o importe das axudas relacionadas coa cooperación internacional.

Esta conta poderase desenvolver a nivel de catro cifras atendendo a cada tipo de axudas: individuais, a entidades ou realizadas a través doutras entidades ou centros.

Cítanse a título indicativo, subsidios, bolsas, manutención e aloxamento, premios, cooperación social e atención sanitaria.

Cargarase polo importe das axudas concedidas, con aboamento á conta 412 ou contas do subgrupo 57.

651. Axudas non monetarias

Importe das prestacións de carácter non monetario concedidas a persoas físicas ou familias, ben como a entidades, e realizadas en cumprimento dos fins propios da entidade. Tamén recolle o importe das prestacións de carácter non monetario que se realizan en réxime concertado a través de entidades ou centros alleos á entidade, ben como o importe das axudas relacionadas coa cooperación internacional.

O seu movemento é análogo ao da conta 650.

Se a axuda non monetaria consiste na cesión dun activo non monetario sen contraprestación durante un prazo inferior á vida útil do activo cedido, conforme establece a norma de rexistro e valoración, cargarase polo importe do valor razoable do dereito de uso, con aboamento á conta 283 compensadora do activo. Se a cesión se produce a perpetuidade, ou por un período igual ou superior á súa vida útil, cargarase polo valor razoable do activo. En ambos os casos, poderase orixinar o correspondente resultado.

653. Compensación de gastos por prestacións de colaboración

Gastos producidos por voluntarios e outros colaboradores como consecuencia das actividades desenvolvidas na entidade; cítanse a modo de exemplo os gastos de transporte, comida e vestiario.

Para estes efectos enténdese por voluntario o que colabora coa entidade para o desenvolvemento de programas e actividades que constitúen o fin propio dela e non media remuneración de ningún tipo, ben sexa en diñeiro ou en especie.

Cargarase polo importe dos gastos producidos con aboamento, xeralmente, a contas do subgrupo 57.

654. Reembolsos de gastos ao órgano de goberno

Cantidades que se entregan aos membros do órgano de goberno como consecuencia do reembolso dos gastos, debidamente xustificadas, que o desempeño da súa función lles ocasiona.

Cargarase polo importe dos gastos a reembolsar con aboamento, xeralmente, a contas do subgrupo 57.

655. Perdas de créditos incobrables derivados da actividade

Perdas por insolvencias firmes de clientes e debedores do grupo 4.

Cargarase polo importe das insolvencias firmes, con aboamento a unha conta dos grupos 43 e 44.

656. Resultados de operacións en común

6560. Beneficio transferido

Beneficio que corresponde aos partícipes non xestores nas operacións reguladas polos artigos 239 a 243 do Código de comercio e noutras operacións en común de análogas características.

Na conta 6560 a entidade xestora contabilizará o dito beneficio, unha vez cumpridos os requisitos do citado artigo 243 ou os que sexan procedentes segundo a lexislación aplicable para outras operacións en común.

A conta 6560 cargarase polo beneficio que se deba atribuír aos partícipes non xestores, con aboamento á conta 419, 449 ou a contas do subgrupo 57.

6561. Perda soportada

Perda que corresponde á entidade como partícipe non xestor das operacións acabadas de citar.

Cargarase polo importe da perda, con aboamento á conta 419, 449 ou a contas do subgrupo 57.

658. Reintegro de subvencións, doazóns e legados recibidos, afectos á actividade propia da entidade.

Importe dos reintegros de subvencións, doazóns e legados que, tendo sido imputados a resultados, sexan exixibles como consecuencia do incumprimento por parte da entidade dos requisitos ou condicións establecidos na súa concesión.

Cargarase polo importe do reintegro con aboamento, xeralmente, a contas do grupo 4 ou subgrupo 57.

659. Outras perdas en xestión corrente

As que, tendo esta natureza, non figuran en contas anteriores. En particular, reflectirá a regularización anual de útiles e ferramentas.

GRUPO 7

VENDAS E INGRESOS

Ingresos por cotas e outros fondos obtidos pola actividade propia da entidade, ben como os derivados do alleamento de bens e prestación de servizos; comprende tamén outros ingresos, variación de existencias e beneficios do exercicio.

En xeral, todas as contas do grupo 7 se cargan ao feche do exercicio, con aboamento á conta 129; por isto, ao expor o xogo das sucesivas do grupo, soamente se fará referencia ao aboamento. Nas excepcións citaranse os motivos de cargo e contas de contrapartida.

72. INGRESOS PROPIOS DA ENTIDADE

- 720. Cotas de asociados e afiliados.
- 721. Cotas de usuarios.
- 722. Promocións para captación de recursos.
- 723. Ingresos de patrocinadores e colaboracións.
 - 7230. Patrocinio.
 - 7231. Patrocinio publicitario.
 - 7233. Colaboracións empresariais.
- 728. Ingresos por reintegro de axudas e asignacións.

Ingresos obtidos da actividade propia da entidade.

720. Cotas de asociados e afiliados.

Cantidades de carácter periódico e contía determinada, percibidas por cotas de persoas afiliadas ou asociadas á entidade.

Aboarase polo importe dos ingresos, con cargo, xeralmente a contas do grupo 44 ou 57.

721. Cotas de usuarios.

Cantidades percibidas dos usuarios en concepto de participación no custo da actividade propia da entidade.

Cítanse a título indicativo, as cotas por participacións en congresos, cursos, seminarios, ben como as derivadas de entregas de bens, prestacións sociais ou asistenciais.

O seu movemento é análogo ao sinalado na conta 720.

722. Promocións para captación de recursos.

Ingresos derivados de campañas para a captación de recursos nas súas diferentes modalidades, tales como operacións en participación ou outros ingresos análogos distintos do patrocinio. Para estes efectos poderanse crear contas de catro ou máis cifras para campañas e modalidades diferentes.

Aboarase polo importe dos ingresos con cargo, xeralmente, a contas do subgrupo 57.

723. Ingresos de patrocinadores e colaboracións.

Cantidades percibidas dos patrocinadores e colaboracións empresariais co obxecto de contribuír á realización dos fins da actividade propia da entidade.

O seu movemento é análogo ao sinalado para a conta 720.

728. Ingresos por reintegro de axudas e asignacións.

Cantidades ingresadas por reintegro de axudas e asignacións da actividade propia concedidas pola entidade e recollidas no subgrupo 65, por incumprimento das condicións exixidas ou por calquera outra causa que determine a súa evolución.

Aboarase polo importe dos ingresos, con cargo a contas dos subgrupos 41 ou 57.

79. EXCESOS E APLICACIONES DE PROVISIONS E DE PERDAS POR DETERIORACIÓN

791. Reversión da deterioración do inmovilizado material e de bens do patrimonio histórico.

ANEXO II

Plan de actuación das entidades sen fins lucrativos.

As fundacións de competencia estatal deben elaborar un plan de actuación en que queden reflectidos os obxectivos e as actividades que se prevexa desenvolver durante o exercicio seguinte.

O plan de actuación conterá información de cada unha das actividades propias e das actividades mercantís, dos gastos estimados para cada unha delas e dos ingresos e outros recursos previstos, ben como calquera outro indicador que permita comprobar na memoria o grao de realización de cada actividade ou o grao de cumprimento dos obxectivos.

1.- ACTIVIDADES DA ENTIDADE

ACTIVIDADE 1 (cubrir tantas fichas como actividades teña a fundación)

A) Identificación.

Denominación da actividade	
Tipo de actividade*	
Identificación da actividade por sectores	
Lugar de desenvolvemento da actividade	

* Indíquese se se trata dunha actividade propia ou mercantil.

Descrición detallada da actividade prevista.

--

B) Recursos humanos empregados na actividade.

Tipo	Número	Nº horas/ano
	Previsto	Previsto
Persoal asalariado		
Persoal con contrato de servizos		
Persoal voluntario		

C) Beneficiarios ou usuarios da actividade.

Tipo	Número
	Previsto
Persoas físicas	
Persoas xurídicas	

D) Obxectivos e indicadores da realización da actividade

Obxectivo	Indicador	Cuantificación

2.- PREVISIÓN DE RECURSOS ECONÓMICOS QUE EMPREGARÁ A ENTIDADE

Gastos/Inversións	Actividade 1	Actividade 2	Actividade 3	Actividade 4	Total actividades	Non imputados ás actividades	TOTAL
Gastos por axudas e outros							
a) Axudas monetarias							
b) Axudas non monetarias							
c) Gastos por colaboracións e órganos de goberno							
Variación de existencias de produtos terminados e en curso de fabricación							
Aprovisionamentos							
Gastos de persoal							
Outros gastos de da actividade							
Amortización do inmovilizado							

Gastos/Inversións	Actividade 1	Actividade 2	Actividade 3	Actividade 4	Total actividades	Non imputados ás actividades	TOTAL
Deterioración e resultado por alleamento de inmovilizado							
Gastos financeiros							
Variacións de valor razoable en instrumentos financeiros							
Diferenzas de troco							
Deterioración e resultado por alleamentos de instrumentos financeiros							
Impostos sobre beneficios							
Subtotal gastos							
Adquisicións de inmovilizado (excepto bens do patrimonio histórico)							
Adquisicións de bens patrimonio histórico							
Cancelación de débeda non comercial							
Subtotal investimentos							
TOTAL RECURSOS EMPREGADOS							

3. PREVISIÓN DE RECURSOS ECONÓMICOS QUE OBTERÁ A ENTIDADE

3.1) Previsión de ingresos que obterá a entidade

INGRESOS	Importe total
Rendas e outros ingresos derivados do patrimonio	
Vendas e prestacións de servizos das actividades propias	
Ingresos ordinarios das actividades mercantís	
Subvencións do sector público	
Achegas privadas	
Outros tipos de ingresos	
TOTAL INGRESOS PREVISTOS	

3.2) Previsión doutros recursos económicos que obterá a entidade

OUTROS RECURSOS	Importe total
Débedas contraídas	
Outras obrigacións financeiras asumidas	
TOTAL OUTROS RECURSOS PREVISTOS	