

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE HACIENDA

13171 *Orden HAC/836/2021, de 9 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local.*

La necesidad de elaborar cuentas anuales consolidadas en el ámbito público viene determinada por el creciente proceso de descentralización en la prestación de servicios públicos, iniciado en la década de los setenta del siglo pasado y del que las entidades locales no han quedado al margen, mediante la creación de entidades públicas autónomas, con el fin de conseguir una mejora en la eficacia y eficiencia en la prestación de servicios. Dicho proceso ha venido acompañado de la pérdida de información del grupo de entidades públicas incluidas dentro del mismo ámbito de control, al revelarse las cuentas anuales individuales insuficientes para reflejar la gestión realizada por todas las entidades sobre las que la entidad dominante ejerce el control, entendiéndose por control el poder de dirigir las políticas financieras y la actividad de otra entidad con la finalidad de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio. Ante esta situación, se hacen necesarias otras cuentas anuales que muestren la imagen fiel de la situación financiera, patrimonial y presupuestaria del grupo de entidades públicas, y que no pueden ser la mera agregación de las cuentas individuales, haciéndose preciso efectuar la consolidación de las mismas, lo cual va a suponer un avance importante en la transparencia de la información contable pública.

La contabilidad en el ámbito del sector público local ha sufrido un prolongado proceso de modernización y reforma que se inició con la promulgación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y que ha tenido su última manifestación en la aprobación de las Instrucciones de los modelos normal y simplificado de contabilidad local, por las Órdenes HAP/1781 y 1782/2013, de 20 de septiembre, cuyos anexos son los vigentes Planes Generales de Contabilidad Pública adaptados a la Administración Local, aplicables desde el 1 de enero de 2015.

Dichos Planes de Cuentas constituyen la adaptación a las entidades locales del Plan General de Contabilidad Pública aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, que se concibió como plan contable marco para todas las Administraciones Públicas con el fin de avanzar en el proceso de normalización contable en el ámbito público, logrando la armonización de la contabilidad pública con la contabilidad empresarial y con la contabilidad de otros países de nuestro entorno.

Sin embargo, la normativa contable sobre consolidación de cuentas en el sector público local no ha seguido un proceso de reforma y modernización similar al experimentado por la normativa contable general que se ha centrado en mejorar la calidad de la información contable incluida en las cuentas anuales individuales de las entidades locales y sus organismos autónomos, así como en la puesta a disposición de dicha información a sus distintos usuarios, y sólo cuando, en los últimos años, se han conseguido importantes avances tanto en la calidad de la información contable como en la puesta a disposición de sus usuarios, se ha planteado la conveniencia de avanzar también en la elaboración de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local.

La Ley 39/1988, desde su promulgación, no ha obligado a las entidades locales a elaborar cuentas anuales consolidadas, a excepción de un efímero período que comenzó con la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, cuyo artículo 138 modificó el artículo 190 de la Ley 39/1988 estableciendo la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, y terminó con la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que volvió a

declarar voluntaria la formulación de estados financieros consolidados dejándola en manos del Pleno de la Corporación. Por esta razón, nunca, hasta ahora, se habían dictado normas específicas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el sector público local.

Del mismo modo que en 2010 se aprobó un Plan General de Contabilidad Pública con el carácter de plan marco para todas las Administraciones Públicas, al que se adaptaron los Planes de Cuentas Locales vigentes, en 2013, mediante Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, se aprobaron las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, concebidas también como marco contable para todas las Administraciones Públicas y armonizadas con las normas de consolidación empresariales.

Una vez aprobadas las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, se modificó la regulación de la consolidación de cuentas en las entidades locales a través de la disposición final décima tercera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para dicho año.

Dicha disposición final modificó el artículo 209.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, para imponer la obligación de formular cuentas consolidadas en los términos previstos en las normas de consolidación para las entidades locales a aprobar por el Ministro de Hacienda y Función Pública (hoy Ministra de Hacienda) conformes a las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público. La misma disposición final incorporó al citado texto refundido una nueva disposición transitoria, la vigésima segunda, para supeditar la obligación de consolidar a la aprobación de las referidas normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local.

Así, las normas de consolidación que ahora se aprueban son, por mandato del artículo 209.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, una adaptación al sector público local de las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público.

La presente orden consta de un artículo, dos disposiciones adicionales, una disposición transitoria y tres disposiciones finales.

En el artículo único se aprueban las normas sobre consolidación de cuentas anuales en el sector público local.

En la disposición adicional primera se especifica que aquellas entidades del sector público local, distintas de las sociedades mercantiles, que estén sometidas a la normativa mercantil en materia contable y que, como dominantes, formen grupo con otras entidades sometidas también a dicha normativa, deberán aplicar para la formulación de sus cuentas anuales consolidadas, a efectos de elaborar los estados consolidados de la entidad local correspondiente, las Normas aprobadas en el ámbito de las sociedades por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

La disposición adicional segunda reconoce la necesidad de que el personal encargado de la consolidación de cuentas cuente con el adecuado nivel de cualificación profesional, y garantiza que la Intervención General de la Administración del Estado contribuirá a la consecución de dicho logro mediante la programación de iniciativas de formación, sin perjuicio de la que puedan promover otros agentes implicados en la formación de los funcionarios que desempeñen las tareas de consolidación de cuentas.

La disposición transitoria única regula las reglas para la aplicación de las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, en el primer ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor de la orden, en aquellas entidades que hubieran formulado cuentas consolidadas con anterioridad a dicha fecha.

La disposición final primera modifica las Instrucciones de los modelos normal y simplificado de contabilidad local para adaptar las distintas referencias que contienen en relación con la formación de estados contables consolidados a lo previsto en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local.

La disposición final segunda recoge las normas que se aplicarán, con carácter supletorio, en aquellos casos en los que se produzca una operación no prevista en las Normas que se aprueban a través de esta orden. Dichas normas son las aprobadas por Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, y, en su defecto, las aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, para la formulación de cuentas consolidadas en el ámbito de las sociedades mercantiles.

La disposición final tercera regula la entrada en vigor de la presente orden el 1 de enero de 2022 y, con el fin de facilitar la aplicación de las Normas de consolidación a las entidades locales de menor tamaño, dispone su aplicación escalonada en el tiempo. Así, las Normas de consolidación que aprueba esta orden se aplicarán a las cuentas anuales consolidadas de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2022 en las entidades locales incluidas en el artículo 211 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y a partir del 1 de enero de 2024 en las demás entidades locales, pudiendo resultar de dicha aplicación que no estén obligadas a consolidar cuando se encuentren en alguno de los supuestos en que las propias Normas prevén la dispensa de la obligación de consolidar (entre dichos supuestos cabe citar que la entidad local esté incluida en el ámbito de aplicación del modelo simplificado de contabilidad).

Esta orden se adecua a los principios de buena regulación previstos en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

En concreto, cumple con los principios de necesidad y eficacia puesto que, con ella, se persigue cumplir el mandato legal de aprobar para el sector público local unas normas de consolidación conformes a las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, y esta orden es el instrumento idóneo pues alcanzar tal objetivo sólo puede hacerse mediante Orden de la Ministra de Hacienda.

La orden cumple también con el principio de proporcionalidad pues la regulación que contiene atiende de forma exclusiva al objetivo descrito.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia de la orden con el resto del ordenamiento jurídico.

En cuanto al principio de transparencia, sin perjuicio de su publicación oficial en el «Boletín Oficial del Estado», se garantiza la publicación del proyecto, así como de su memoria del análisis de impacto normativo en la sede electrónica del Ministerio de Hacienda.

Por último, en relación con el principio de eficiencia, se estima que las medidas que deben adoptarse para dar cumplimiento a lo previsto en la presente orden pueden ser asumidas con los medios disponibles, fomentando el uso racional de los recursos públicos.

En virtud de la competencia que los artículos 203.1 y 209.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, atribuyen a la Ministra de Hacienda, para el desarrollo normativo en materia de contabilidad de las entidades locales y sus organismos autónomos y, en particular, para la aprobación de las normas de consolidación para las entidades locales, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, previo informe favorable de la Comisión Nacional de Administración Local y de acuerdo con el Consejo de Estado, dispongo:

Artículo único. Aprobación de las normas sobre consolidación de cuentas anuales en el sector público local.

Se aprueban las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local cuyo texto se inserta a continuación.

Disposición adicional primera. *Obligación de consolidar de determinadas entidades del sector público local.*

Las entidades públicas empresariales y otras entidades del sector público local distintas de las sociedades mercantiles, sometidas a la normativa mercantil en materia contable que, dominando a otras entidades sometidas a dicha normativa, formen un grupo de acuerdo con los criterios previstos en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, formularán sus cuentas anuales consolidadas, a efectos de la elaboración de los estados consolidados de la entidad local correspondiente, con arreglo a los criterios establecidos en dichas Normas.

Disposición adicional segunda. *Formación continua por parte de los funcionarios encargados de la consolidación de cuentas.*

Uno. Los funcionarios responsables de la consolidación de cuentas deberán seguir los cursos y realizar las actividades de formación continuada necesarias para asegurar un nivel suficientemente elevado de conocimientos teóricos, cualificaciones y valores profesionales.

Dos. La Intervención General de la Administración del Estado analizará las necesidades de formación y programará las actuaciones necesarias con los centros públicos especializados en la materia.

Disposición transitoria única. *Reglas para la aplicación de las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas en el primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2022.*

Las normas aprobadas por la presente orden no se aplicarán de forma retroactiva. En consecuencia, si la entidad obligada a consolidar hubiera formulado cuentas anuales consolidadas con anterioridad a la entrada en vigor de esta orden, en la consolidación que se realice en el primer ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2022 se aplicarán las siguientes reglas:

a) Las entidades que hayan sido consolidadas en los ejercicios iniciados con anterioridad a 2022 mantendrán los cálculos de la primera y posteriores consolidaciones derivados de los criterios incluidos en las normas aplicadas.

b) La consolidación posterior en el primer ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2022 se realizará aplicando las normas aprobadas por la presente orden.

Disposición final primera. *Modificación de las Instrucciones de los modelos normal y simplificado de contabilidad local, aprobadas por las Órdenes HAP/1781 y 1782/2013, de 20 de septiembre.*

Uno. Se modifica la Instrucción del modelo normal de contabilidad local aprobada por la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, de la siguiente manera:

a) Los apartados c) y d) de la regla 9 «De la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad» quedan redactados como sigue, manteniendo el resto de la regla la misma redacción:

«c) Formar las cuentas anuales consolidadas con arreglo a lo establecido en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local.

d) Recabar de las entidades dependientes, multigrupo y asociadas la presentación de las cuentas anuales, en su caso, el correspondiente informe de gestión y, cuando proceda, el informe de auditoría, así como cualquier otra

información que se considere necesaria para la formación de la Cuenta General y, en su caso, para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas.»

b) Se suprime el apartado 3 de la regla 47 «Formación de la Cuenta General». El resto de la regla permanece con la misma redacción.

c) El apartado 2 de la regla 48 «Documentación complementaria» queda redactado del siguiente modo, permaneciendo el resto de la regla con la misma redacción:

«2. Asimismo, se acompañarán a la Cuenta General las cuentas anuales consolidadas.»

d) El Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local se modifica de la siguiente manera:

1.º) En la segunda parte del Plan, Normas de reconocimiento y valoración, la letra d) «Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», del apartado 2 «Clasificación de los activos financieros», de la norma 8 «Activos financieros», queda redactada de la siguiente forma:

«Los conceptos de entidad del grupo, entidad multigrupo y entidad asociada serán los definidos en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local.»

El resto del apartado 2 permanece con la misma redacción.

2.º) En la tercera parte del Plan, el punto 4 «Entidades del grupo, multigrupo y asociadas» del apartado 1, Normas de elaboración de las Cuentas anuales, queda redactado como sigue:

«A efectos de la presentación de las cuentas anuales los conceptos de entidad del grupo, entidad multigrupo y entidad asociada serán los que se definen en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local.»

Dos. Se modifica la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local aprobada por la Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, de la siguiente manera:

a) Los apartados c) y d) de la regla 10 «De la Intervención de la entidad local» quedan redactados como sigue, manteniendo el resto de la regla la misma redacción:

«c) Formar, en el caso de que el Pleno acuerde su elaboración, las cuentas anuales consolidadas con arreglo a lo establecido en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local.

d) Recabar de las entidades dependientes, multigrupo y asociadas la presentación de las cuentas anuales, en su caso, el correspondiente informe de gestión y, cuando proceda, el informe de auditoría, así como cualquier otra información que se considere necesaria para la formación de la Cuenta General y, en su caso, para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas.»

b) Se suprime el apartado 3 de la regla 48 «Formación de la Cuenta General». El resto de la regla permanece con la misma redacción.

c) El apartado 2 de la regla 49 «Documentación complementaria» queda redactado del siguiente modo, permaneciendo el resto de la regla con la misma redacción:

«2. Asimismo, se acompañarán a la Cuenta General las cuentas anuales consolidadas en el caso de que el Pleno de la Corporación haya acordado su elaboración.»

d) Se añade un apartado 3 a la regla 49 «Documentación complementaria» con la siguiente redacción:

«3. Las entidades locales de ámbito territorial superior al municipio acompañarán, además, a la Cuenta General:

- a) Una Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.
- b) Una Memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos.»

Disposición final segunda. *Normativa supletoria.*

En aquellos casos en los que se produzca una operación no prevista en la presente orden, se atenderá a lo que establezcan las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, aprobadas por Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, y, en su defecto, a lo que establezcan las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito de las sociedades aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

La presente orden entrará en vigor el día 1 de enero de 2022.

Las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local se aplicarán a las cuentas anuales consolidadas de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2022 en las entidades locales incluidas en el artículo 211 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y a partir del 1 de enero de 2024 en el resto de entidades locales.

Madrid, 9 de julio de 2021.—La Ministra de Hacienda, María Jesús Montero Cuadrado.

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

ÍNDICE

Introducción.

Capítulo I. Normas generales.

Sección 1.^a Grupo de entidades.

Artículo 1. Grupo de entidades.

Artículo 2. Entidad dominante y entidades dependientes.

Artículo 3. Cómputo de los derechos de voto.

Sección 2.^a Otras entidades que intervienen en la consolidación.

Artículo 4. Entidades multigrupo.

Artículo 5. Entidades asociadas.

Sección 3.^a Obligación de consolidar y excepciones.

Artículo 6. Obligación de consolidar.

Artículo 7. Dispensa de la obligación de consolidar.

Artículo 8. Entidades excluidas de la consolidación.

- Sección 4.^a Métodos y procedimientos de consolidación.
- Artículo 9. Métodos y procedimientos de consolidación aplicables.
- Artículo 10. Aplicación del método de integración global.
- Artículo 11. Aplicación del método de integración proporcional.
- Artículo 12. Aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación.
- Capítulo II. Método de integración global.
- Sección 1.^a Definición del método.
- Artículo 13. Definición del método.
- Sección 2.^a Homogeneización previa.
- Artículo 14. Homogeneización temporal.
- Artículo 15. Homogeneización valorativa.
- Artículo 16. Homogeneización por las operaciones internas.
- Artículo 17. Homogeneización de las estructuras de las cuentas anuales.
- Sección 3.^a Agregación.
- Artículo 18. Agregación.
- Sección 4.^a Eliminaciones.
- Subsección 1.^a Eliminación inversión-patrimonio neto.
- Artículo 19. Eliminación inversión-patrimonio neto.
- Artículo 20. Diferencia de primera consolidación.
- Artículo 21. Fondo de comercio de consolidación.
- Artículo 22. Diferencia negativa de consolidación.
- Artículo 23. Participación de socios externos.
- Subsección 2.^a Eliminación inversión-patrimonio neto en consolidaciones posteriores.
- Artículo 24. Consolidaciones posteriores.
- Artículo 25. Modificación de la participación sin pérdida de control.
- Artículo 26. Inversión adicional o reducción de la inversión sin modificación de la participación.
- Artículo 27. Socios externos en consolidaciones posteriores.
- Subsección 3.^a Casos particulares.
- Artículo 28. Participaciones indirectas.
- Artículo 29. Participaciones recíprocas entre entidades dependientes.
- Subsección 4.^a Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados.
- Artículo 30. Eliminación de partidas intragrupo.
- Artículo 31. Eliminación de resultados por operaciones internas.
- Artículo 32. Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias.
- Artículo 33. Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado, de inversiones inmobiliarias o de patrimonio público del suelo.
- Artículo 34. Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios.
- Artículo 35. Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros.
- Artículo 36. Reclasificación y eliminación de resultados por aplicación de ajustes por cambios de valor y el reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto.

- Artículo 37. Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo.
Artículo 38. Eliminación de dividendos internos.
- Capítulo III. Método de integración proporcional y procedimiento de puesta en equivalencia.
- Sección 1.^a Método de integración proporcional.
- Artículo 39. Definición del método.
Artículo 40. Criterios aplicables.
- Sección 2.^a Procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación.
- Artículo 41. Descripción del procedimiento.
Artículo 42. Homogeneización de la información.
Artículo 43. Primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.
Artículo 44. Ajustes al valor inicial de la participación.
Artículo 45. Modificación de la participación.
Artículo 46. Pérdidas por deterioro de valor.
Artículo 47. Procedimiento de puesta en equivalencia modificado.
- Capítulo IV. Cuentas anuales consolidadas.
- Artículo 48. Documentos que integran las cuentas anuales consolidadas.
Artículo 49. Formulación de las cuentas anuales consolidadas.
Artículo 50. Estructura de las cuentas anuales consolidadas.
Artículo 51. Normas comunes al balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados.
Artículo 52. Balance consolidado.
Artículo 53. Cuenta del resultado económico patrimonial consolidada.
Artículo 54. Estado de cambios en el patrimonio neto consolidado.
Artículo 55. Estado de flujos de efectivo consolidado.
Artículo 56. Estado de liquidación del presupuesto consolidado.
Artículo 57. Memoria consolidada.
- Anexo. Modelos de cuentas anuales consolidadas.

Introducción

El proceso de reforma y modernización de la contabilidad pública local se inició con la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, hoy refundida en el Texto aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que supuso una profunda transformación del régimen contable vigente hasta entonces regulado en la Instrucción de Contabilidad de las Corporaciones Locales anexa al Reglamento de Haciendas Locales, de 4 de agosto de 1952.

Desde entonces el proceso de reforma y modernización de la contabilidad pública local se ha centrado, en la mejora de la calidad de la información contable incluida en las cuentas individuales de las entidades locales y sus organismos autónomos, así como en la puesta a disposición de dicha información a sus distintos usuarios.

La última manifestación de dicho proceso ha sido la aprobación de los vigentes Planes Generales de Contabilidad Pública adaptados a la Administración Local, mediante las Órdenes HAP/1781 y 1782/2013, de 20 de septiembre, aplicables desde el 1 de enero de 2015. Dichos Planes de Cuentas Locales son una adaptación a la Administración Local del Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, con el carácter de plan marco para todas las Administraciones Públicas y armonizado con la contabilidad empresarial y con la contabilidad de otros países de nuestro entorno.

El creciente proceso de descentralización en la prestación de servicios públicos locales mediante la creación de entidades públicas autónomas, con el fin de conseguir una mejora en la eficacia y eficiencia en la prestación de los servicios, ha revelado la insuficiencia de las cuentas anuales individuales para reflejar la gestión realizada por ese conjunto de entidades, poniendo de manifiesto la necesidad de disponer de información contable del grupo de entidades públicas incluidas en el mismo ámbito de control. Esas cuentas que muestren la imagen fiel de la situación financiera, patrimonial y presupuestaria del grupo de entidades públicas no pueden ser el resultado de agregar las cuentas individuales de esas entidades, sino que deben ser sus cuentas anuales consolidadas que supondrán un importante avance en la transparencia de la información contable pública local.

Ante esta situación y teniendo en cuenta los importantes avances conseguidos tanto en la calidad de la información contable como en la puesta a disposición de sus usuarios, se ha considerado ineludible avanzar también en la elaboración de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local.

La Ley 39/1988, desde su promulgación, no ha obligado a las entidades locales a elaborar cuentas anuales consolidadas (a excepción de un efímero período: 1997), por ello nunca hasta ahora se habían dictado normas específicas de consolidación para las entidades locales.

Una vez aprobadas las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público por Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, como norma marco para todas las Administraciones Públicas y armonizadas con la normativa de consolidación empresarial, se modificó la regulación de la consolidación de cuentas en las entidades locales contenida en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, a través de la disposición final décima tercera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para dicho año.

Dicha disposición final modificó el artículo 209.4 del citado texto refundido imponiendo a las entidades locales la obligación de formular cuentas consolidadas en los términos previstos en las normas de consolidación para las entidades locales que debía aprobar el Ministro de Hacienda y Función Pública (hoy Ministra de Hacienda) y que debían ser conformes a las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público. La misma disposición final incorporó al citado texto refundido una nueva disposición transitoria, la vigésima segunda, para supeditar la obligación de consolidar a la aprobación de las referidas Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local.

Así, las normas de consolidación que ahora se aprueban son, por mandato del artículo 209.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, una adaptación al sector público local de las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público.

En todo caso, la elaboración de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local no supone, en absoluto, el abandono de la presentación de las cuentas anuales individuales, ya que éstas tienen un papel esencial en el procedimiento de rendición de cuentas de los responsables de las distintas entidades públicas. Son las cuentas individuales las que se integran en la Cuenta General de la entidad local, configurándose los estados contables consolidados como documentos que deben unirse a ella.

La consolidación de cuentas en el ámbito del sector público local plantea numerosas dificultades que no deben justificar, en ningún caso, que ésta no se lleve a cabo, dado que va a suponer un avance muy importante en la transparencia de la información contable pública. Entre las dificultades destaca la derivada del hecho de que las entidades a consolidar puede que apliquen diferentes planes de contabilidad por estar sujetas a marcos normativos contables distintos.

Con la aprobación de las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local concluye el período a que se refiere la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley reguladora de las

Haciendas Locales y cobra vigencia plena la redacción del apartado 4 del artículo 209 del citado texto refundido, dada por la disposición final décima tercera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017.

Las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local se estructuran en cuatro capítulos y un anexo, que van precedidos por un índice y una introducción:

Como consecuencia de la adaptación de las normas marco de consolidación al sector público local, se han eliminado de estas Normas las referencias a «entidades de crédito y de seguros dependientes» que se contienen en las normas de consolidación para el sector público, al tratarse de actividades que no son propias del ámbito local. No obstante, si se diera el caso se resolvería apelando al carácter supletorio que se atribuye a las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, aprobadas por la Orden HAP/1489/2013.

En el primer capítulo «Normas generales» se define el grupo como formado por la entidad dominante y todas sus entidades dependientes, siendo el control, entendido como el poder de dirigir las políticas financieras y la actividad de otra entidad con la finalidad de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio, la clave para identificar la relación dominante-dependiente y estableciéndose una serie de presunciones sobre la existencia de control. Se precisa que ninguna entidad local podrá ser dependiente de otra entidad local, de modo que toda entidad local que deba formar Cuenta General sólo podrá tener, a efectos de la consolidación de cuentas, el carácter de entidad dominante. No obstante, siguiendo el criterio adoptado en relación con la Cuenta General del Estado, los consorcios y fundaciones adscritos a las entidades locales se considerarán, en todo caso, entidades dependientes de la entidad local de adscripción. Se definen también otras entidades que no forman parte del grupo pero que intervienen en la consolidación: las entidades multigrupo y las asociadas.

Este primer capítulo regula también la obligación de consolidar, los casos en los que la entidad dominante no está obligada a consolidar, así como las entidades excluidas de consolidación. En relación con la obligación de consolidar se incluyen distintas previsiones para facilitar que la Intervención, u órgano de la entidad que tenga atribuida la contabilidad, pueda disponer de la información necesaria para elaborar las cuentas anuales consolidadas. Entre los casos de dispensa de la obligación de consolidar se concreta la dispensa por razón del tamaño en la aplicación del modelo simplificado de contabilidad local, de modo que toda entidad local que pueda llevar su contabilidad ajustada al modelo simplificado no estará obligada a efectuar la consolidación de cuentas, pero si voluntariamente elabora cuentas anuales consolidadas deberá hacerlo de acuerdo con estas normas de consolidación.

Por último, en este capítulo se establecen los métodos y procedimientos de consolidación: el método de integración global, el método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación, que se aplicarán a las distintas entidades en función de la influencia ejercida sobre ellas por la entidad dominante. Como variante simplificada del procedimiento de puesta en equivalencia se incluye el procedimiento de puesta en equivalencia «modificado», que si bien no se recoge en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, sí se preveía en el documento «Consolidación de cuentas en el sector público», elaborado por la Intervención General de la Administración del Estado para servir de base a cualquier Administración Pública que pretendiera elaborar cuentas anuales consolidadas.

En el capítulo segundo «Método de integración global» se define el método y se describe el procedimiento a seguir para la formulación de las cuentas anuales consolidadas a través de las siguientes etapas:

- a) Homogeneización previa que puede ser temporal, valorativa, por operaciones internas y de la estructura de las cuentas anuales.
- b) Agregación.
- c) Eliminaciones inversión-patrimonio neto, de partidas intragrupo y de resultados.

En relación con la eliminación inversión-patrimonio neto en la primera consolidación, las normas definen la diferencia de primera consolidación, ya sea fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación, y regulan la participación de los socios externos.

Las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público configuran el fondo de comercio de consolidación como un activo no amortizable, sin embargo, teniendo en cuenta que este activo intangible es más propio de las combinaciones de negocios entre empresas, que de operaciones similares entre entidades sometidas a principios contables públicos, las normas que ahora se aprueban lo configuran como un activo amortizable, tal y como hacen las Normas de consolidación del sector privado aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre (y el propio Plan General de Contabilidad en relación con el fondo de comercio en las cuentas individuales).

En relación con la eliminación inversión-patrimonio neto en consolidaciones posteriores se describe cómo ha de realizarse y se regulan los casos de modificación de la participación sin pérdida de control y de inversión adicional o reducción de la inversión sin modificación de la participación, así como la valoración de los socios externos.

También se regula la eliminación inversión-patrimonio neto en los casos de participaciones indirectas y de participaciones recíprocas entre entidades dependientes.

En relación con las eliminaciones de partidas intragrupo y resultados, se regulan tanto la eliminación por créditos y deudas, ingresos y gastos, flujos de efectivo y gastos e ingresos presupuestarios entre entidades del grupo, como la eliminación de resultados por operaciones internas de existencias, de inmovilizado, inversiones inmobiliarias o patrimonio público del suelo, de servicios y de activos financieros, por aplicación de ajustes por cambios de valor y reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto, por adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo y por dividendos internos. En virtud del principio de importancia relativa podrán, por ejemplo, no eliminarse aquellas operaciones que sean escasamente significativas o, efectuarse la eliminación del importe coincidente en caso de que los importes contabilizados por las entidades no fueran idénticos y su diferencia fuera escasamente significativa.

En el capítulo tercero se describen el método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación. El método de integración proporcional se describe a través de las diferencias que presenta con el método de integración global. En relación con el procedimiento de puesta en equivalencia se regulan la homogeneización de la información y la primera y posteriores aplicaciones del procedimiento, la modificación de la participación y el deterioro del valor de la inversión en la entidad participada.

Al final de este capítulo tercero se describe el «procedimiento de puesta en equivalencia modificado» que consiste en aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia, es decir, actualizar el valor de la inversión en la entidad al porcentaje de participación en su patrimonio neto, sin efectuar homogeneizaciones previas ni eliminaciones de resultados por operaciones internas.

El capítulo cuarto se dedica a las cuentas anuales consolidadas, regulando los documentos que las integran, su formulación, así como sus normas de elaboración. Las referencias que en este capítulo se hacen al Plan General de Contabilidad han de entenderse hechas al Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y sus adaptaciones, y al Plan General de Contabilidad para pequeñas y medianas empresas aprobado por Real

Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. Asimismo, las referencias al Plan de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos, incluyen tanto al Plan del mismo nombre, aprobado por Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como al Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos, aprobado por Resolución del mismo órgano y la misma fecha.

En el anexo se incluyen los modelos de las cuentas anuales consolidadas: balance consolidado, cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, estado de flujos de efectivo consolidado, estado de liquidación del presupuesto consolidado y memoria consolidada.

Los modelos de cuentas anuales consolidadas se han elaborado a partir de los modelos de cuentas individuales previstos en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local (Plan de Cuentas Normal), adaptando los conceptos a sus equivalentes consolidados y añadiendo las partidas específicas que surgen del proceso de consolidación.

En aras a conseguir que dichas cuentas reflejen una visión global, clara y sintética, del grupo local se ha prescindido, siempre que ha sido posible, de desgloses de la información.

Dado que en el proceso de consolidación pueden estar implicadas cuentas anuales de entidades sujetas a marcos normativos contables diferentes, en los modelos de cuentas anuales consolidadas se han incorporado, o adaptado, partidas para recoger las peculiaridades de la estructura de las cuentas anuales de las entidades no sometidas a principios contables públicos.

Es de destacar que el estado de flujos de efectivo consolidado presenta dos modelos (uno normal y otro abreviado) para que la entidad dominante pueda optar por uno u otro, en función de la información de que disponga para su elaboración.

Del contenido de la memoria destaca la información sobre el perímetro de consolidación, así como sobre las partidas específicas del proceso: fondo de comercio, diferencia negativa de consolidación, socios externos, partidas relativas a entidades multigrupo o participaciones en entidades puestas en equivalencia.

La memoria también informa sobre las bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas y de las normas de reconocimiento y valoración aplicadas (al menos de aquellas normas que difieran de las utilizadas por la entidad dominante y, siempre, de las normas relativas a las partidas específicas que surjan al realizar la consolidación). Asimismo, informa de los principales epígrafes del balance consolidado desde el punto de vista cuantitativo (por su importe o su variación) o cualitativo, y, en todo caso, de los movimientos experimentados por el «Patrimonio Neto»; también contiene información presupuestaria (tanto de las entidades con presupuesto limitativo como de las entidades con presupuesto no limitativo —es decir, con estados de previsión de gastos e ingresos—) y diversos indicadores financieros y patrimoniales.

La memoria incluye una nota específica (la 16) para reflejar aquella otra información significativa que afecte a las cuentas consolidadas que no se haya reflejado en la nota correspondiente al elemento patrimonial afectado.

Por último, la eliminación de contenidos de la memoria consolidada, en relación con los previstos en la memoria del Plan de Cuentas Normal, obedece a que se trata de información que, o bien, figura en las cuentas individuales que se rinden al Tribunal de Cuentas u órgano de control externo de ámbito autonómico, a las que se unirán las cuentas anuales consolidadas, o bien, se ha estimado poco relevante desde la perspectiva del grupo local.

CAPÍTULO I

Normas generales

Sección 1.^a Grupo de entidadesArtículo 1. *Grupo de entidades.*

El grupo de entidades, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, está formado por la entidad dominante y todas sus entidades dependientes, con independencia de que estas últimas puedan quedar excluidas de la consolidación en los casos previstos en el artículo 8.

Artículo 2. *Entidad dominante y entidades dependientes.*

1. Entidad dominante es la entidad del sector público local, sujeta a principios contables públicos, que ostenta, directa o indirectamente, el control sobre otra u otras, denominadas dependientes.

No obstante, a estos efectos, las entidades locales a que se refiere el artículo 3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, y las entidades de ámbito territorial inferior al municipio que tengan personalidad jurídica propia, no podrán ser dependientes de otra entidad local.

2. Se entiende por control el poder de dirigir las políticas financieras y la actividad de otra entidad con la finalidad de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio.

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

Condiciones de poder:

a) La entidad tiene directamente, o indirectamente a través de entidades controladas, la propiedad de una participación mayoritaria superior al 50% con derecho a voto en la otra entidad.

b) La entidad tiene la potestad, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la otra entidad.

c) La entidad tiene, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, la mayoría de los derechos de voto que sería posible emitir en una junta general de la otra entidad.

d) La entidad tiene, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, el poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del órgano de gobierno, y el control de la otra entidad se ejerce mediante dicho órgano.

e) La entidad ha designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos años inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la entidad dependiente sean miembros del órgano de gobierno de alguna entidad del grupo.

Condiciones de Patrimonio neto:

a) La entidad tiene la potestad de disolver la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes.

b) La entidad tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad, o puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.

3. En todo caso, los consorcios y fundaciones adscritos a una entidad local tendrán la consideración de entidades dependientes de dicha entidad local.

Artículo 3. *Cómputo de los derechos de voto.*

1. Para determinar los derechos de voto se añadirán a los que directamente posea la entidad dominante, los que correspondan a las entidades dominadas por ésta o a otras entidades que actúen en nombre propio, pero por cuenta de alguna entidad del grupo.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior el número de votos que corresponde a la entidad dominante, en relación con las entidades dependientes indirectamente de ella, será el que corresponda a la entidad dependiente que participe directamente en el capital social o patrimonio de éstas.

Sección 2.ª Otras entidades que intervienen en la consolidación

Artículo 4. *Entidades multigrupo.*

1. Son entidades multigrupo, a los únicos efectos de la consolidación, aquellas entidades no incluidas en el grupo, que son gestionadas por una o varias entidades del mismo, que participan en su capital social o patrimonio, conjuntamente con otra u otras ajenas al grupo.

2. La gestión conjunta es el acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más entidades convienen compartir el poder de dirigir las políticas financiera y operativas sobre una actividad económica, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los que ejercen la gestión conjunta.

3. En todo caso se entiende que existe gestión conjunta sobre otra entidad cuando, además de participar en el capital social o patrimonio, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que en los estatutos sociales se establezca la gestión conjunta, o
- b) Que existan pactos o acuerdos, que permitan a los socios el ejercicio del derecho de veto en la toma de decisiones de la entidad.

Artículo 5. *Entidades asociadas.*

1. Tendrán la condición de entidades asociadas, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, aquéllas, no incluidas en el grupo, en las que una o varias entidades del grupo ejerzan una influencia significativa por tener una participación en su capital social o patrimonio que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

2. Existe influencia significativa en la gestión de otra entidad, cuando se cumplen los dos requisitos siguientes:

- a) Que una o varias entidades del grupo participen en el capital social o en el patrimonio de la entidad, y
- b) Que se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y operativa de la participada, sin llegar a gestionarla conjuntamente ni a tener el control.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que se cumplen los requisitos establecidos en el apartado anterior cuando una o varias entidades del grupo posean, al menos, el 20 % del capital o patrimonio de la entidad que no pertenece al grupo.

Sección 3.ª Obligación de consolidar y excepciones

Artículo 6. *Obligación de consolidar.*

1. Toda entidad dominante estará obligada a formular las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con lo establecido en estas normas.

2. Las entidades dependientes que a su vez sean dominantes tendrán la obligación de formular las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión consolidados, de acuerdo con lo establecido en la normativa que les sea de aplicación.

3. La obligación de formular las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión consolidados, no exime a las entidades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión correspondiente, conforme a la normativa que les sea aplicable.

4. Las cuentas anuales de las entidades dependientes, multigrupo y asociadas a integrar en la consolidación serán las cuentas remitidas a la Intervención, u órgano de la entidad dominante que tenga atribuida la función de contabilidad, siempre y cuando dichas cuentas cumplan con los requisitos de coherencia interna necesarios para su integración, ya tengan informe de auditoría con opinión favorable o desfavorable o con opinión denegada. En su caso, se informará en la memoria consolidada de los motivos de la no integración.

En el caso de grupos empresariales obligados a presentar cuentas consolidadas las cuentas a integrar serán las del grupo.

También podrán integrarse en la consolidación las cuentas anuales remitidas a la Intervención, u órgano de la entidad dominante que tenga atribuida la función de contabilidad, fuera del plazo legalmente previsto.

5. A efectos de la obtención de las cuentas anuales consolidadas, al inicio de cada ejercicio, la Intervención u órgano que tenga atribuida la función de contabilidad en la entidad dominante comunicará a los responsables de las entidades su integración en los estados consolidados de dicho ejercicio, al efecto de que puedan dar cumplimiento a lo previsto en los párrafos siguientes.

Las entidades que se vayan a integrar en las cuentas anuales consolidadas deberán remitir a la entidad dominante, en el plazo previsto en el artículo 212.1 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, sus cuentas anuales y, en su caso, el correspondiente informe de gestión, acompañados, cuando proceda, del informe de auditoría.

Además, dichas entidades a integrar en las cuentas anuales consolidadas deberán remitir a la Intervención u órgano que tenga atribuida la función de contabilidad en la entidad dominante cualquier información que dicho órgano considere necesaria para la elaboración de las citadas cuentas anuales. En particular:

a) Deberán remitir información relativa a las operaciones realizadas durante el ejercicio con las restantes entidades que se integren en las cuentas anuales consolidadas, con el contenido que establezca la Intervención u órgano que tenga atribuida la función de contabilidad en la entidad dominante.

b) Las entidades que presenten cuentas de forma abreviada o según lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas deberán remitir, junto con sus cuentas anuales, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo.

c) Las entidades sin fines lucrativos deberán remitir un estado de cambios en el patrimonio neto junto con sus cuentas anuales, de acuerdo con el modelo que establezca la Intervención u órgano que tenga atribuida la función de contabilidad en la entidad dominante.

Artículo 7. *Dispensa de la obligación de consolidar.*

1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, la entidad dominante no estará obligada a efectuar la consolidación, en los casos siguientes:

a) Cuando estando sometida a los principios contables públicos, sea, a su vez, dependiente de otra entidad sometida a los mismos principios contables siempre que la entidad dominante presente cuentas consolidadas.

b) Cuando ninguna de las entidades dependientes posea un interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las entidades del grupo.

c) Cuando la entidad dominante esté incluida en el ámbito de aplicación del modelo simplificado de contabilidad local.

2. Las entidades dominantes que, no estando obligadas, presenten cuentas anuales consolidadas deberán elaborarlas de acuerdo con las normas establecidas en esta orden.

Artículo 8. *Entidades excluidas de la consolidación.*

Quedan excluidas de la consolidación las entidades en las que concurra alguna de las circunstancias que, a continuación, se indican:

a) Que no tengan un interés significativo para la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales consolidadas. Siendo varias las entidades en estas circunstancias, no podrán ser excluidas de la consolidación más que, si en su conjunto, presentan un interés poco significativo con respecto a la finalidad expresada.

b) Cuando existan restricciones importantes y permanentes que dificulten sustancialmente el ejercicio por la entidad dominante de sus derechos sobre el patrimonio o la gestión de la entidad dependiente.

c) Cuando la información necesaria para establecer las cuentas consolidadas sólo pueda obtenerse incurriendo en gastos desproporcionados o con un retraso inevitable que imposibilite la elaboración de dichas cuentas en el plazo establecido en la normativa aplicable.

Sección 4.ª Métodos y procedimientos de consolidación

Artículo 9. *Métodos y procedimientos de consolidación aplicables.*

1. Los métodos y procedimientos de consolidación aplicables son los siguientes:

- a) Método de integración global.
- b) Método de integración proporcional.
- c) Procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación.

2. El conjunto consolidable estará formado por las entidades a las que se les aplique el método de integración global o el proporcional.

3. El perímetro de consolidación estará formado por las entidades del conjunto consolidable y por las entidades a las que se les aplique el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación.

Artículo 10. *Aplicación del método de integración global.*

El método de integración global se aplicará a las entidades del grupo.

Artículo 11. *Aplicación del método de integración proporcional.*

1. El método de integración proporcional se podrá aplicar a las entidades multigrupo.

2. Si se opta por aplicar el método de integración proporcional, dicha aplicación deberá ser uniforme para todas las entidades multigrupo.

Artículo 12. *Aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación.*

1. El procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación se aplicará a:

- a) Las entidades asociadas.
- b) Las entidades multigrupo si no se les aplica el método de integración proporcional.

2. A las entidades citadas en el apartado 1 anterior podrá aplicárseles el procedimiento de puesta en equivalencia modificado que se describe en el artículo 47.

Si se opta por aplicar este procedimiento, dicha aplicación deberá ser uniforme para todas las entidades a que se refiere este artículo.

CAPÍTULO II

Método de Integración Global

Sección 1.ª Definición del método

Artículo 13. *Definición del método.*

La aplicación del método de integración global requiere:

- a) La incorporación al balance de la entidad dominante de todos los bienes, derechos y obligaciones que componen el patrimonio de las entidades dependientes,
- b) la incorporación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la entidad dominante de todos los ingresos y gastos que concurren en la determinación del resultado del ejercicio de las entidades dependientes,
- c) la incorporación al estado de cambios en el patrimonio neto de la entidad dominante de todos los ingresos, los gastos y las restantes partidas incluidas en los estados de cambios en el patrimonio neto de las entidades dependientes,
- d) la incorporación al estado de flujos de efectivo de la entidad dominante de todos los cobros y pagos de las entidades dependientes, y
- e) por último, la incorporación al estado de liquidación del presupuesto de la entidad dominante de todos los gastos e ingresos presupuestarios de las entidades dependientes cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo.

Todo lo anterior se efectuará una vez realizadas las homogeneizaciones previas y las eliminaciones que resulten pertinentes, conforme a lo dispuesto en los artículos siguientes.

Sección 2.ª Homogeneización previa

Artículo 14. *Homogeneización temporal.*

1. Las cuentas consolidadas se establecerán en la misma fecha y periodo que las cuentas anuales de la entidad obligada a consolidar.

2. Si una entidad dependiente cierra su ejercicio con fecha que no difiere en más de tres meses, anteriores o posteriores, de la fecha de cierre de las cuentas anuales consolidadas, podrá incluirse en la consolidación por los valores contables de las citadas cuentas anuales, siempre que la duración del ejercicio de referencia coincida con la de las cuentas anuales consolidadas. Cuando entre la fecha de cierre del ejercicio de la entidad dependiente y la de las cuentas anuales consolidadas se realicen transacciones o se produzcan sucesos que sean significativos, se ajustarán dichas operaciones; en

este caso, si la operación se ha realizado con una entidad del grupo, se deberán realizar los ajustes y las eliminaciones oportunas, informando de todo ello en la memoria.

3. Si una entidad dependiente cierra su ejercicio en fecha anterior o posterior en más de tres meses a la fecha de cierre de las cuentas anuales consolidadas, o el período al que se refieren no coincida con el de dichas cuentas anuales consolidadas, se procederá a formular cuentas anuales específicas elaboradas para el mismo período y fecha de cierre a que se refieran las cuentas anuales consolidadas.

4. Cuando el grupo se haya acogido a lo previsto en el apartado 2 anterior, y en un ejercicio posterior la entidad dependiente modifique el cierre de su ejercicio acomodándolo a la fecha de cierre de las cuentas anuales consolidadas, este cambio se tratará, a los únicos efectos de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, como un cambio de criterio contable.

5. No obstante lo anterior, cuando una entidad entre a formar parte del grupo o quede fuera del mismo, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y, en su caso, el estado de liquidación del presupuesto a incluir en la consolidación deberán estar referidos únicamente a la parte del ejercicio en que dicha entidad haya formado parte del grupo.

Artículo 15. *Homogeneización valorativa.*

1. Los elementos de las cuentas anuales de las entidades del grupo deben ser valorados siguiendo métodos uniformes y de acuerdo con los principios y normas de valoración establecidos en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, salvo que la aplicación de otros principios y normas de valoración no contemplados en aquel contribuya mejor a la obtención de la imagen fiel del grupo. La utilización de esta excepción deberá justificarse en la memoria de las cuentas anuales consolidadas del grupo.

2. Si algún elemento de las cuentas anuales ha sido valorado según criterios no uniformes respecto a los aplicados en la consolidación, tal elemento debe ser valorado de nuevo y a los solos efectos de la consolidación, conforme a tales criterios, realizándose los ajustes necesarios, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco significativo a los efectos de alcanzar la imagen fiel del grupo.

Artículo 16. *Homogeneización por las operaciones internas.*

Cuando en las cuentas anuales de las entidades del grupo, los importes de las partidas derivadas de operaciones internas no sean coincidentes, o exista alguna pendiente de registrar, deberán realizarse los ajustes que procedan para practicar las correspondientes eliminaciones.

Artículo 17. *Homogeneización de las estructuras de las cuentas anuales.*

Deberán realizarse las reclasificaciones necesarias en la estructura de las cuentas anuales de las entidades del grupo, para que ésta coincida con la de las cuentas anuales consolidadas.

Sección 3.ª *Agregación*

Artículo 18. *Agregación.*

La preparación de las cuentas anuales consolidadas se realizará mediante la agregación de las diferentes partidas, según su naturaleza, de las cuentas anuales individuales homogeneizadas, sin perjuicio de los ajustes y las eliminaciones mencionados en los artículos siguientes.

*Sección 4.ª Eliminaciones**Subsección 1.ª Eliminación inversión-patrimonio neto**Artículo 19. Eliminación inversión-patrimonio neto.*

1. La eliminación inversión-patrimonio neto es la compensación de los valores contables representativos de los instrumentos de patrimonio de las entidades dependientes que posea, directa o indirectamente, la entidad dominante, con la parte proporcional de las partidas de patrimonio neto de las mencionadas entidades dependientes atribuible a dichas participaciones, en la fecha de su adquisición.

2. Se entiende como fecha de adquisición aquella en la que la entidad dominante obtiene el control de la dependiente.

3. No obstante lo establecido en el apartado anterior, podrá considerarse que se produce la incorporación de una entidad al grupo en la fecha de comienzo del primer ejercicio en que la entidad dominante estuviera obligada a formular cuentas consolidadas o en que las formulara voluntariamente, siempre que cualquiera de esas fechas sea posterior a la de la efectiva incorporación al grupo. Cuando un grupo se acoja a lo dispuesto en este apartado será de aplicación a todas las entidades dependientes.

Artículo 20. Diferencia de primera consolidación.

1. Se denomina diferencia, positiva o negativa, de primera consolidación la existente entre el valor contable de la participación en el capital o patrimonio de la entidad dependiente que posea, directa o indirectamente, la entidad dominante y la parte proporcional del patrimonio neto representativa de la participación en el capital o patrimonio de la entidad dependiente en la fecha de su adquisición.

2. Cuando la diferencia de consolidación sea positiva, y a los solos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, se imputará directamente y en la medida de lo posible a los elementos patrimoniales de la entidad dependiente, aumentando el valor de los activos o reduciendo el de los pasivos, y hasta el límite que sea atribuible a la entidad dominante de la diferencia entre el valor contable del elemento patrimonial de que se trate y su valor razonable en la fecha de la primera consolidación, calculado en función del porcentaje de participación en el capital social o en el patrimonio de la entidad dependiente.

Una vez realizada la imputación indicada, los importes resultantes para las partidas del balance se amortizarán, en su caso, con idénticos criterios a los aplicados a las mismas antes de la imputación.

3. Cuando la diferencia de consolidación sea negativa, y a los solos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, se imputará directamente y en la medida de lo posible a los elementos patrimoniales de la entidad dependiente, aumentando el valor de los pasivos o reduciendo el de los activos, y hasta el límite que sea atribuible a la entidad dominante de la diferencia entre el valor contable del elemento patrimonial de que se trate y su valor razonable en la fecha de la primera consolidación, en función del porcentaje de participación en el capital social o en el patrimonio de la entidad dependiente.

4. La diferencia de primera consolidación que subsista, tras la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, será el fondo de comercio de consolidación o la diferencia negativa de consolidación según corresponda.

Artículo 21. Fondo de comercio de consolidación.

1. Se entenderá por fondo de comercio de consolidación la diferencia positiva a que se refiere el artículo anterior minorada en el importe de las revalorizaciones de activos o las reducciones de valor de pasivos conforme a lo establecido en el mencionado artículo.

2. El fondo de comercio de consolidación se inscribirá en una rúbrica del activo del balance consolidado.

3. Con posterioridad a su reconocimiento inicial, el fondo de comercio de consolidación se valorará por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

El fondo de comercio es un activo con vida útil definida y se amortizará durante la misma. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que su vida útil es de diez años y que su recuperación es lineal.

Además, deberá analizarse, al menos anualmente, su posible deterioro de acuerdo con las normas sobre deterioro de valor previstas en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local. Estas pérdidas por deterioro tendrán carácter irreversible.

Artículo 22. *Diferencia negativa de consolidación.*

1. Se entenderá por diferencia negativa de consolidación la diferencia negativa a que se refiere el artículo 20, minorada en el importe de las revalorizaciones de pasivos o disminuciones de valor de los activos realizadas conforme a lo establecido en dicho artículo.

2. La diferencia negativa de consolidación se reconocerá en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada como un resultado positivo en la partida 18 «Diferencia negativa de consolidación de entidades consolidadas».

3. Cuando se haga uso de lo dispuesto en el número 3 del artículo 19, las diferencias negativas serán consideradas como reservas de la entidad que posea la participación.

Artículo 23. *Participación de socios externos.*

1. La valoración de los socios externos se realizará en función de su participación en el patrimonio neto de la entidad dependiente. Por tanto, salvo en el supuesto expresamente regulado en el artículo 25.1.d) de las presentes Normas, el fondo de comercio de consolidación no se atribuirá a los socios externos.

Dicha participación se calculará en función de la proporción que represente la participación de los socios externos en el capital o patrimonio de cada entidad dependiente, excluidos los instrumentos de patrimonio propio y los mantenidos por sus entidades dependientes.

2. La participación en el patrimonio neto de la entidad dependiente atribuible a terceros ajenos al grupo, figurará en el epígrafe V. «Socios externos» del patrimonio neto del balance consolidado.

Subsección 2.^a Eliminación inversión-patrimonio neto en consolidaciones posteriores

Artículo 24. *Consolidaciones posteriores.*

1. En consolidaciones posteriores la eliminación inversión-patrimonio neto se realizará en los mismos términos que los establecidos para la fecha de adquisición. El exceso o defecto del patrimonio neto generado por la entidad dependiente desde la fecha de adquisición se presentará en el balance consolidado de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La parte de este importe atribuible a la entidad dominante que corresponda a partidas de reservas se mostrará en la partida 1. «Reservas y resultados de ejercicios anteriores» del epígrafe II «Patrimonio generado», y se desglosará en la memoria consolidada bajo la denominación «Reservas en entidades consolidadas».

b) La parte que corresponda a ajustes por cambios de valor y subvenciones recibidas figurará en los epígrafes III. «Ajustes por cambios de valor» y IV. «Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados», respectivamente.

c) La parte atribuible a los socios externos deberá inscribirse en el epígrafe V «Socios externos». En la memoria también se incluirá el oportuno detalle sobre la composición de este saldo.

Para calcular dichos importes se deberán eliminar las transferencias realizadas a la cuenta del resultado económico patrimonial de los ajustes por cambios de valor y de las subvenciones recibidas, existentes en la fecha de adquisición.

2. A los efectos del apartado anterior, la variación del patrimonio neto se calculará:

- a) Excluyendo el resultado del ejercicio, y
- b) Teniendo en cuenta los ajustes sobre el resultado de ejercicios anteriores correspondientes a operaciones entre entidades del grupo, reguladas en los artículos 30 y siguientes.

3. En todo caso, se eliminarán previamente las correcciones valorativas, correspondientes a la inversión en el capital o patrimonio de la entidad dependiente, realizadas con posterioridad a su pertenencia al grupo.

Artículo 25. *Modificación de la participación sin pérdida de control.*

1. Una vez que se ha obtenido el control, las operaciones posteriores que den lugar a la modificación de la participación de la entidad dominante en la entidad dependiente, sin que, en caso de reducción, supongan una pérdida de control, se considerarán en las cuentas consolidadas como una operación con títulos de patrimonio propio. En consecuencia, en la eliminación inversión-patrimonio neto y en el cálculo de los socios externos, se aplicarán las siguientes reglas:

a) No se modificará el importe del fondo de comercio de consolidación o diferencia negativa reconocida, ni el de otros activos o pasivos del balance consolidado.

b) En los supuestos de reducción de la participación sin pérdida de control, el beneficio o la pérdida reconocida en las cuentas anuales individuales, deberá eliminarse a los exclusivos efectos de la consolidación, circunstancia que motivará un ajuste en las reservas de la entidad que reduce la participación.

c) El importe de los ajustes por cambios de valor y de las subvenciones recibidas de la entidad dependiente, que deben lucir en el balance consolidado, se cuantificará en función del porcentaje de participación que las entidades del grupo posean en el capital o patrimonio de aquella, una vez realizada la operación.

d) La participación de los socios externos en el patrimonio neto de la entidad dependiente se mostrará en el balance consolidado en función del porcentaje de participación que terceros ajenos al grupo posean en el capital o patrimonio de la citada entidad, una vez realizada la operación, incluyendo, en consecuencia, el porcentaje de participación en el fondo de comercio contabilizado en las cuentas consolidadas asociado a la modificación que ha producido.

e) En su caso, el ajuste necesario para dar cumplimiento a lo dispuesto en las letras a), c) y d) motivará una variación en las reservas de la entidad que reduce o aumenta la participación.

2. Cuando la reducción en el porcentaje de participación ocasione una pérdida significativa en las cuentas anuales individuales de la entidad inversora, dicha circunstancia se tomará en consideración para apreciar el deterioro del fondo de comercio de consolidación.

Artículo 26. *Inversión adicional o reducción de la inversión sin modificación de la participación.*

1. Cuando una entidad dominante realice una nueva inversión en el capital o patrimonio de una entidad dependiente o una desinversión en la misma, que no implique una variación en el porcentaje de participación en la entidad dependiente, no se modificará el fondo de comercio ni la diferencia negativa de consolidación.

2. En los supuestos de reducción de la inversión sin modificación de participación, en su caso, el beneficio o la pérdida reconocida en las cuentas anuales individuales, deberá eliminarse a los exclusivos efectos de la consolidación, circunstancia que motivará un ajuste en las reservas de la entidad que reduce su inversión.

Artículo 27. *Socios externos en consolidaciones posteriores.*

1. En consolidaciones posteriores la valoración de los socios externos se realizará teniendo en cuenta las eliminaciones previstas en este capítulo.

2. La participación en el resultado de las entidades dependientes reconocido en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada y en el estado de ingresos y gastos reconocidos del estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, que corresponda a socios externos se presentará, de forma separada, como una atribución del resultado y no como un gasto o ingreso.

3. En el caso de participaciones indirectas el cálculo de la participación de socios externos, tanto en resultados como en el resto del patrimonio neto, se realizará una vez integradas las entidades dependientes en las que participe la entidad dependiente a la que corresponden los indicados socios externos.

4. En el caso de participaciones recíprocas entre entidades dependientes la participación de socios externos, tanto en resultados como en el resto del patrimonio neto, se calculará teniendo en cuenta la interrelación entre las entidades.

Subsección 3.^a Casos particulares

Artículo 28. *Participaciones indirectas.*

1. La eliminación inversión-patrimonio neto en los supuestos de participación indirecta se efectuará por etapas:

a) Se realizará en primer lugar, la eliminación inversión-patrimonio neto correspondiente a la entidad dependiente que no tenga participación directa en el capital o patrimonio de ninguna otra entidad dependiente.

b) Posteriormente, se realizarán las sucesivas eliminaciones inversión-patrimonio neto, por el orden que se deriva de lo indicado en la letra a) anterior, teniendo en cuenta para la cuantificación del patrimonio neto que formarán parte de este último las reservas en entidades consolidadas, los ajustes de valor en entidades consolidadas y las subvenciones recibidas en entidades consolidadas, que, en aplicación de lo previsto en el artículo 24 hayan surgido en las etapas anteriores.

2. Para determinar el fondo de comercio que surja en cada etapa se deberá tener en cuenta la cronología de las participaciones.

Artículo 29. *Participaciones recíprocas entre entidades dependientes.*

1. En caso de participaciones recíprocas entre las entidades dependientes, se deberá calcular el fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 y siguientes, y sin que afecte al cálculo del patrimonio neto tal interrelación.

2. Para calcular las reservas en entidades consolidadas procedentes de entidades dependientes participadas recíprocamente, y para determinar la participación en los

ajustes por cambios de valor y en las subvenciones recibidas por la entidad dependiente, la variación del patrimonio neto de cada una de ellas se calculará teniendo en cuenta dicha interrelación.

3. En todo caso hay que tener en cuenta la cronología de las participaciones. Si las inversiones recíprocas se producen antes de la toma de participación de la dominante, será necesario realizar los cálculos derivados de la interrelación que previamente no se habían considerado en la elaboración de cuentas consolidadas anteriores. Cuando la inversión recíproca se produzca una vez que exista control, no se reconocerá fondo de comercio ni diferencia negativa de consolidación adicional, en sintonía con lo establecido en el artículo 25.

Subsección 4.^a Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados

Artículo 30. *Eliminación de partidas intragrupo.*

1. Deberán eliminarse en su totalidad en las cuentas anuales consolidadas las partidas intragrupo, una vez realizados los ajustes que procedan de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 14 a 17.

2. Se entenderá por partidas intragrupo los créditos y deudas, ingresos y gastos, flujos de efectivo e ingresos presupuestarios y gastos presupuestarios entre entidades del grupo, sin perjuicio de lo previsto para los dividendos en el artículo 38.

Artículo 31. *Eliminación de resultados por operaciones internas.*

1. Se entenderá por operaciones internas las realizadas entre dos entidades del grupo desde el momento en que ambas entidades pasaron a formar parte del mismo. A los efectos de esta subsección se entiende por resultados tanto los recogidos en la cuenta de resultados como, en su caso, los ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto, de acuerdo con la normativa contable aplicable.

2. La totalidad del resultado producido por las operaciones internas deberá eliminarse y diferirse hasta que se realice frente a terceros ajenos al grupo. Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde la fecha de adquisición.

No obstante, las pérdidas habidas en operaciones internas pueden indicar la existencia de un deterioro en el valor que exigiría, en su caso, su reconocimiento en las cuentas anuales consolidadas. De igual modo, el beneficio producido en transacciones internas puede indicar la existencia de una recuperación en el deterioro de valor del activo objeto de transacción que previamente hubiera sido registrado. En su caso, ambos conceptos deberán presentarse en las cuentas anuales consolidadas conforme a su naturaleza.

3. Se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores en los casos en que un tercero actúe en nombre propio y por cuenta de una entidad del grupo.

4. Los resultados se entenderán realizados frente a terceros de acuerdo con lo establecido en los artículos 32 a 36 o cuando una de las entidades participantes en la operación interna deje de formar parte del grupo, siempre y cuando el activo que incorpora el resultado no permanezca dentro del mismo. La imputación de resultados en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada o, en su caso, en el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado lucirá, cuando corresponda, como un menor o mayor importe de las partidas que procedan.

5. Si algún elemento patrimonial es objeto, a efectos de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, de un ajuste de valor, la amortización, pérdidas por deterioro y resultados de enajenación o baja en balance, se calcularán, en las cuentas anuales consolidadas, sobre la base de su valor ajustado.

6. Conforme a lo establecido en el artículo 30 deberán eliminarse en las cuentas anuales consolidadas las pérdidas por deterioro correspondientes a elementos del activo que hayan sido objeto de eliminación de resultados por operaciones internas. También

se eliminarán las provisiones derivadas de garantías o similares otorgadas en favor de otras entidades del grupo. Ambas eliminaciones darán lugar al correspondiente ajuste en resultados.

7. La eliminación de resultados por operaciones internas realizada en el ejercicio afectará a la cifra de resultados consolidados, o al importe total de ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, mientras que la eliminación de resultados por operaciones internas de ejercicios anteriores modificará el importe del patrimonio neto, afectando a las reservas, a los ajustes por cambios de valor o a las subvenciones recibidas, que están pendientes de imputar a la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada.

8. El ajuste en resultados, en ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, y en otras partidas de patrimonio neto, afectará a la entidad que enajene el bien o preste el servicio y, por tanto, al importe asignable a los socios externos de dicha entidad.

9. La clasificación de los elementos patrimoniales, ingresos, gastos, flujos de efectivo e ingresos y gastos presupuestarios se realizará desde el punto de vista del grupo, sin que se vean modificados por las operaciones internas. En el caso de que la operación interna coincida con un cambio de afectación desde el punto de vista del grupo, ese cambio de afectación se reflejará en las cuentas anuales consolidadas conforme a las reglas establecidas al efecto en la normativa reguladora, en particular como se señala en los artículos siguientes.

Artículo 32. *Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias.*

1. Se considerarán operaciones internas de existencias todas aquellas en las que una entidad del grupo compra existencias a otra también del grupo, con independencia de que para la entidad que vende constituyan existencias, activos en estado de venta, inmovilizado, inversiones inmobiliarias o patrimonio público del suelo.

2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable y el precio de venta.

b) El resultado se entenderá realizado cuando se enajenen a terceros las mercaderías adquiridas o los productos de los que formen parte las existencias adquiridas.

Tratándose de pérdidas el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro respecto del valor contable de las existencias y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

c) Cuando las existencias adquiridas se integren, como coste, en inmovilizados, inversiones inmobiliarias o patrimonio público del suelo deberán aplicarse las normas del artículo 33.

3. Cuando como consecuencia de una operación interna quede afectado un activo en estado de venta o un elemento del inmovilizado, de las inversiones inmobiliarias o del patrimonio público del suelo como existencias, este cambio de afectación deberá figurar en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada en la partida 12.c) «Activos transformados en existencias», por el importe del coste, neto de los resultados internos.

Artículo 33. *Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado, inversiones inmobiliarias o de patrimonio público del suelo.*

1. Se considerarán operaciones internas de inmovilizado, de inversiones inmobiliarias o de patrimonio público del suelo todas aquellas en las que una entidad del grupo compra tales elementos a otra también del grupo, con independencia de que para

la entidad que vende constituyan inmovilizado, inversiones inmobiliarias, patrimonio público del suelo, existencias o activos en estado de venta.

2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable, y el precio de venta.

b) El resultado se entenderá realizado cuando:

b.1) Se enajene a terceros el activo adquirido.

b.2) Se enajene a terceros otro activo, al que se haya incorporado como coste la amortización del activo adquirido.

b.3) En el caso de que la amortización no se incorpore como coste de un activo, el resultado se entenderá realizado en proporción a la amortización, deterioro o baja en balance de cada ejercicio.

b.4) Tratándose de pérdidas, el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del valor contable del inmovilizado, de la inversión inmobiliaria o del patrimonio público del suelo y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

c) Cuando la amortización del activo se incorpore a las existencias como coste, se deberán aplicar las normas del artículo 32.

3. Cuando como consecuencia de una operación interna queden afectadas las existencias como un elemento del inmovilizado, inversión inmobiliaria o patrimonio público del suelo, este cambio de afectación deberá figurar en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada en la partida específica «Trabajos realizados por el grupo para su activo», por el importe del coste, neto de los resultados internos.

Artículo 34. *Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios.*

1. Se considerarán operaciones internas de servicios todas aquellas en las que una entidad del grupo adquiera servicios a otra también del grupo, incluidos los financieros.

2. Cuando los servicios adquiridos se incorporen como coste de un activo, los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el precio de adquisición o coste de producción del servicio y su precio de venta.

b) El resultado se entenderá realizado de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 32 y 33.

Tratándose de pérdidas, el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del precio de adquisición o coste de producción de los activos, eventualmente neto de amortizaciones, y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

c) Cuando estos servicios se incorporen como coste de un elemento de inmovilizado, inversión inmobiliaria o patrimonio público del suelo, se registrarán en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada en una partida específica «Trabajos realizados por el grupo para su activo», por el importe del coste, neto de los resultados internos.

Artículo 35. *Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros.*

1. Se considerarán operaciones internas de activos financieros todas aquellas en las que una entidad del grupo adquiera activos financieros a otra también del grupo.

2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, en su caso hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable y el precio de venta.
- b) El resultado se entenderá realizado cuando los mencionados activos financieros se enajenen a terceros.

Tratándose de pérdidas el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del valor contable de los activos y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

Artículo 36. Reclasificación y eliminación de resultados por aplicación de ajustes por cambios de valor y el reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto.

1. No obstante lo establecido en los artículos anteriores, cuando en las cuentas consolidadas se aplique el valor razonable al elemento patrimonial objeto de la operación interna, el resultado interno se reclasificará, en su caso, en el importe de la variación de valor razonable, en la correspondiente partida de patrimonio neto.

2. Se eliminarán los resultados contabilizados por las entidades dependientes derivados de transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial desde cuentas de patrimonio neto como consecuencia de operaciones internas, por los importes de los epígrafes del balance III «Ajustes por cambios de valor» y IV «Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados» existentes en la fecha de adquisición. Tales resultados se considerarán integrados en los epígrafes de patrimonio neto de los que procedan, a los efectos de determinar el exceso o defecto de patrimonio neto previsto en el apartado uno del artículo 24.

Artículo 37. Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo.

1. A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por entidades del grupo se registrará, en su caso, un resultado.

2. El resultado se determinará por la diferencia entre el valor contable del pasivo en la fecha de adquisición y su precio de adquisición.

3. El resultado determinado conforme a lo previsto en los apartados anteriores lucirá en la partida 24 «Deterioro de valor, beneficios y pérdidas por operaciones con activos y pasivos financieros» de la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada.

4. Se eliminarán los ajustes, por aplicación del valor razonable o por cualquier otro concepto, registrados con posterioridad a la adquisición a terceros de estos activos.

Artículo 38. Eliminación de dividendos internos.

1. Se considerarán dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una entidad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo.

2. Estos dividendos serán eliminados considerándolos reservas de la entidad perceptora.

3. Cuando se trate de dividendos a cuenta se eliminarán contra la partida de patrimonio representativa de los mismos en la entidad que los distribuyó.

CAPÍTULO III

Método de integración proporcional y procedimiento de puesta en equivalencia*Sección 1.ª Método de integración proporcional*Artículo 39. *Definición del método.*

1. La aplicación del método de integración proporcional consiste en la incorporación a las cuentas anuales consolidadas de la porción de activos, pasivos, gastos, ingresos, flujos de efectivo y demás partidas de las cuentas anuales de la entidad multigrupo correspondiente al porcentaje que de su patrimonio neto posean las entidades del grupo, sin perjuicio de las homogeneizaciones previas y de los ajustes y eliminaciones que resulten pertinentes, descritos en el Capítulo II anterior.

2. Las cuentas de la entidad multigrupo a incorporar por aplicación del apartado anterior serán, en su caso, las cuentas anuales consolidadas de dicha entidad. Si las citadas cuentas no se formularsen, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en la norma de consolidación, se tomarán las cuentas anuales individuales.

Artículo 40. *Criterios aplicables.*

Para efectuar la integración proporcional se tendrán en cuenta, con las necesarias adaptaciones, las reglas establecidas en los artículos 13 a 38 relativas al método de integración global, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) La agregación a las cuentas consolidadas de las distintas partidas de las cuentas anuales de la entidad multigrupo se realizará en la proporción que represente la participación de las entidades del grupo en el patrimonio neto de aquélla.

b) Los créditos y deudas, los ingresos y gastos, flujos de efectivo, ingresos presupuestarios y gastos presupuestarios y los resultados por operaciones con las entidades multigrupo se eliminarán en la proporción indicada en la letra anterior.

c) No deberá lucir en las cuentas consolidadas ninguna partida correspondiente a socios externos de la entidad multigrupo.

d) En el caso de que las aportaciones no dinerarias realizadas por entidades del grupo en la entidad multigrupo hayan generado resultados económicos, en las cuentas consolidadas sólo se reconocerá la porción correspondiente al patrimonio poseído por los demás partícipes en la entidad multigrupo. Estos resultados deben ser eliminados ajustando el valor del activo correspondiente. Se reconocerá el importe de cualquier resultado negativo cuando la operación haya puesto de manifiesto un deterioro de valor de los activos transferidos.

*Sección 2.ª Procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación*Artículo 41. *Descripción del procedimiento.*

1. Según el procedimiento de puesta en equivalencia, o método de la participación, la inversión en una entidad se registrará inicialmente por el importe que el porcentaje de inversión de las entidades del grupo represente sobre el patrimonio neto de la entidad de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43, y se incrementará o disminuirá posteriormente para reconocer el porcentaje que corresponda al inversor en el resultado del ejercicio y en otros incrementos o disminuciones directamente imputables al patrimonio neto obtenidos por la entidad participada después de la fecha de adquisición.

2. Cuando a una entidad se le aplique el procedimiento de puesta en equivalencia, las cuentas de dicha entidad a considerar, a efectos de la aplicación de lo dispuesto en los artículos siguientes, serán, en su caso, sus cuentas anuales consolidadas. Si las citadas cuentas no se formularsen, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en la norma de consolidación, se tomarán las cuentas anuales individuales.

Artículo 42. *Homogeneización de la información.*

1. Si la entidad participada utiliza criterios de valoración diferentes a los del grupo, deberán efectuarse los ajustes necesarios, previamente a la puesta en equivalencia, en los términos previstos en el artículo 15, cuando tales diferencias resulten significativas y siempre que se pueda disponer de la información necesaria.

2. Las cuentas anuales de la entidad participada deberán referirse a la misma fecha que las cuentas anuales consolidadas. A estos efectos se aplicará el apartado 2 del artículo 14. También será de aplicación el apartado 3 de dicho artículo, siempre que pueda obtenerse la información necesaria.

Artículo 43. *Primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.*

1. Cuando se aplique por primera vez el procedimiento de puesta en equivalencia, la participación en la entidad se valorará en el balance consolidado por el importe que el porcentaje de inversión de las entidades del grupo represente sobre el patrimonio neto de la entidad.

Este importe figurará en el activo no corriente del balance consolidado en la partida 1. «Participaciones puestas en equivalencia» del epígrafe V «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

2. Si la diferencia entre el importe al que la participación estaba contabilizada en las cuentas individuales y el valor a que se ha hecho referencia en el apartado anterior es positiva, la parte de esa diferencia que sea atribuible a elementos patrimoniales de la entidad puesta en equivalencia, será incorporada al valor de la participación en el Balance consolidado, con el límite establecido en el apartado 2 del artículo 20.

La diferencia positiva que, en su caso, subsista pondrá de manifiesto un fondo de comercio que se incluirá también en el valor de la participación y del que se informará en la memoria.

En el supuesto excepcional de que la diferencia descrita en el primer párrafo de este apartado sea negativa, la parte de esa diferencia que sea atribuible a elementos patrimoniales de la entidad puesta en equivalencia, se deducirá del valor de la participación en el Balance consolidado con el límite establecido en el apartado 3 del artículo 20. La diferencia negativa que, en su caso, subsista se reconocerá en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada como un resultado positivo en la partida 28 «Diferencia negativa de consolidación de entidades puestas en equivalencia».

3. Los resultados generados por la entidad puesta en equivalencia se reconocerán desde la fecha en que se adquiere la influencia significativa o, en el caso de entidades multigrupo, el control conjunto.

Artículo 44. *Ajustes al valor inicial de la participación.*

1. El valor contable en el balance consolidado de la participación en la entidad se modificará, aumentándolo o disminuyéndolo, en la proporción que corresponda a las entidades del grupo, por las variaciones experimentadas en el patrimonio neto de la entidad participada desde la valoración inicial, una vez eliminada la proporción procedente de los resultados no realizados generados en transacciones entre dicha entidad y las entidades del grupo, siempre que sean significativas y en la medida en que se pueda obtener la información necesaria para ello.

2. El mayor valor, en su caso, atribuido a la participación como consecuencia de lo previsto en el artículo 20, y el importe del fondo de comercio implícito, deberá reducirse en ejercicios posteriores, con cargo a los resultados consolidados o a otra partida de patrimonio neto que corresponda y a medida que se deprecien, causen baja o se enajenen a terceros los correspondientes elementos patrimoniales. Del mismo modo, procederá el cargo a resultados consolidados cuando se produzcan pérdidas por deterioro del valor previamente reconocido de elementos patrimoniales de la entidad

participada, con el límite de la plusvalía asignada a los mismos en la fecha de primera puesta en equivalencia.

3. En cada ejercicio posterior a la primera aplicación del procedimiento:

a) Las variaciones en el valor de la participación correspondientes a resultados del ejercicio de la participada formarán parte de los resultados consolidados, figurando de forma explícita en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, en la partida 26 «Participación en beneficios (pérdidas) de entidades puestas en equivalencia».

b) Sin embargo, en el caso de que la entidad participada incurra en pérdidas, la reducción de la cuenta representativa de la inversión tendrá como límite el propio valor contable de la inversión calculado por puesta en equivalencia.

Una vez que se haya reducido a cero el valor de la participación, las pérdidas adicionales, y el correspondiente pasivo se reconocerán en la medida en que se haya incurrido en obligaciones legales, contractuales, implícitas o tácitas, o bien si el grupo de entidades ha efectuado pagos en nombre de la entidad participada.

Si la entidad participada obtiene ganancias con posterioridad, las mismas serán reconocidas en cuentas anuales consolidadas cuando alcancen el importe de las pérdidas no reconocidas.

Los ingresos y gastos de la entidad participada que se hayan imputado directamente al patrimonio neto se tratarán de forma análoga a los que se hayan reconocido en la cuenta del resultado económico patrimonial.

c) Las variaciones en el valor de la participación correspondientes a otras variaciones del patrimonio neto, ya sea por cambios en el patrimonio neto de la entidad participada que la misma no haya reconocido en su resultado del ejercicio, o reservas generadas procedentes de resultados de ejercicios anteriores, se mostrarán en las correspondientes partidas o epígrafes del patrimonio neto, conforme a su naturaleza.

d) Los beneficios distribuidos por la entidad participada reducirán el valor contable de la participación en el balance consolidado, considerándose reservas de la entidad que posea la participación. Cuando se trate de dividendos a cuenta, se reducirá el valor contable de la participación con cargo a los resultados de la entidad que los haya recibido.

Artículo 45. *Modificación de la participación.*

1. En una nueva adquisición de participaciones en la entidad puesta en equivalencia, la inversión adicional y el nuevo fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación se determinarán del mismo modo que la primera inversión y en los porcentajes sobre el patrimonio neto que corresponda a tal inversión. Si en relación con una misma participada, surge un fondo de comercio y una diferencia negativa de consolidación, la diferencia negativa se reducirá hasta el límite del fondo de comercio implícito, circunstancia que motivará la minoración de la participación puesta en equivalencia.

2. En una reducción de participaciones en la entidad en la que se mantenga la influencia significativa, la partida representativa de la inversión se valorará aplicando las reglas establecidas en los artículos anteriores, por los importes que correspondan al porcentaje de participación que se retiene. El resultado derivado de la operación se ajustará por las imputaciones a resultados consolidados anteriores a la enajenación motivadas por:

- a) Los resultados obtenidos por la entidad participada.
- b) La aplicación del valor razonable a los elementos patrimoniales de la entidad participada en la fecha de primera puesta en equivalencia.
- c) Los ajustes del valor razonable imputados directamente a patrimonio neto que se correspondan con la reducción en el porcentaje de participación.

3. Cuando una nueva adquisición de participaciones en la entidad no implique un aumento en el porcentaje de participación, no surgirán nuevas diferencias respecto de las de primera puesta en equivalencia, sin que se modifique el fondo de comercio de consolidación calculado de forma implícita ni, en su caso, la diferencia negativa de consolidación.

Cuando una reducción de participaciones en la entidad no implique una reducción en el porcentaje de participación en la misma, se reducirá el valor de la partida representativa de la inversión y de las reservas en entidades puestas en equivalencia en el importe obtenido como consecuencia de la reducción, eliminándose el resultado que, en su caso, haya sido registrado por la entidad inversora.

4. Si el aumento o reducción del porcentaje de participación sin que se produzca una inversión adicional o una desinversión implica la modificación del valor de las participaciones en la entidad participada, se reconocerá el correspondiente resultado en la partida 26 «Participación en beneficios (pérdidas) de entidades puestas en equivalencia» de la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada.

Artículo 46. *Pérdidas por deterioro del valor.*

1. Una vez que se haya aplicado el procedimiento de puesta en equivalencia y se hayan reconocido las pérdidas de la entidad participada de acuerdo con el artículo 44, la entidad dominante aplicará en las cuentas consolidadas lo establecido en el apartado 7.3 «Deterioro» de la norma de reconocimiento y valoración 8 «Activos financieros», del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, para determinar si es necesario reconocer pérdidas por deterioro adicionales respecto a la inversión neta que tenga en la entidad participada.

2. El análisis del deterioro del fondo de comercio no se llevará a cabo de forma separada, sino en función de lo previsto en el apartado anterior. Las pérdidas por deterioro no se asignarán a ningún activo concreto, incluido el fondo de comercio de consolidación, que forme parte del valor contable de la inversión en la participada. Por consiguiente, las reversiones de estas pérdidas por deterioro se reconocerán de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable citada en el apartado 1 anterior.

Artículo 47. *Procedimiento de puesta en equivalencia modificado.*

Este procedimiento consiste en aplicar el de puesta en equivalencia o método de la participación regulado en esta Sección, sin efectuar homogeneizaciones previas ni eliminaciones de resultados por operaciones internas.

CAPÍTULO IV

Cuentas anuales consolidadas

Artículo 48. *Documentos que integran las cuentas anuales consolidadas.*

1. Las cuentas anuales consolidadas comprenden el balance consolidado, la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado, el estado de liquidación del presupuesto consolidado y la memoria consolidada.

2. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto del grupo.

3. La aplicación sistemática y regular de los requisitos de la información y principios y criterios contables incluidos en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local deberá conducir a que las cuentas anuales consolidadas muestren la citada imagen fiel.

4. Cuando se considere que el cumplimiento de dichos requisitos de la información y principios y criterios contables no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrará en la memoria la información complementaria precisa para alcanzar este objetivo.

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

Artículo 49. *Formulación de las cuentas anuales consolidadas.*

1. Las cuentas anuales consolidadas deberán ser formuladas por la entidad dominante en el plazo establecido por la legislación vigente y se referirán al año natural.

2. El balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria consolidados deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, el grupo al que corresponden y el ejercicio a que se refieren.

3. Las cuentas anuales consolidadas se elaborarán expresando sus valores en euros.

Artículo 50. *Estructura de las cuentas anuales consolidadas.*

Las cuentas anuales consolidadas deberán adaptarse a los modelos establecidos en el anexo de estas normas.

Artículo 51. *Normas comunes al balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados.*

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares de cada uno de los estados que componen las cuentas anuales consolidadas, el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior, salvo en la primera parte del estado de cambios en el patrimonio neto. No obstante, para el primer ejercicio que se formulen cuentas consolidadas podrán omitirse las cifras del ejercicio anterior.

A estos efectos, cuando las cifras del ejercicio que se cierra no sean comparables con las del ejercicio anterior, bien por haberse producido una modificación en la estructura de las cuentas, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error o bien porque se ha producido una reorganización administrativa, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales consolidadas, informando de ello en la memoria.

Cuando la composición de las entidades incluidas en la consolidación hubiese variado considerablemente en el curso de un ejercicio, deberá incluirse, en la memoria, la información necesaria para que la comparación de sucesivos estados financieros muestre los principales cambios que han tenido lugar entre ejercicios.

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

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

Artículo 52. Balance consolidado.

1. El balance consolidado comprende con la debida separación, el activo y el pasivo de la entidad dominante y de las entidades a las que se les aplique el método de integración global, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan, así como el patrimonio neto que incluirá en partida específica separada la parte que corresponda a socios externos al grupo.

2. Además, se integrarán en el balance consolidado los activos y pasivos de las entidades a las que se les aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su capital social o patrimonio y sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

3. Los epígrafes VII del activo no corriente «Activos por impuesto diferido», IV del pasivo no corriente «Pasivos por impuesto diferido» y I del pasivo corriente «Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta» se refieren exclusivamente a entidades que aplican el Plan General de Contabilidad o el Plan de Contabilidad para entidades sin fines lucrativos, y se determinarán conforme a las normas previstas en el mismo.

4. En el balance consolidado también lucirán partidas específicas derivadas de la aplicación de los distintos métodos y procedimientos de consolidación.

5. Los créditos y deudas con entidades incluidas en la consolidación por el procedimiento de puesta en equivalencia o por el de integración proporcional en la parte no eliminada lucirán separadamente en los correspondientes epígrafes de «Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» del activo y de «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas» del pasivo.

6. Los créditos y deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas no incluidas en el perímetro de consolidación lucirán separadamente en los correspondientes epígrafes de «Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» del activo y de «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas» del pasivo.

7. El balance consolidado deberá formularse teniendo en cuenta lo establecido en las normas de elaboración del balance del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores.

Artículo 53. Cuenta del resultado económico patrimonial consolidada.

1. Esta cuenta recoge el resultado económico patrimonial consolidado obtenido en el ejercicio y está formada por los ingresos y los gastos de la entidad dominante y de las entidades a las que se les aplique el método de integración global, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan; y muestra el resultado económico patrimonial consolidado, con distinción de la parte atribuida a la entidad dominante y a los socios externos al grupo.

Además se integrarán en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada los ingresos y gastos de las entidades a las que se les aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su patrimonio, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, y sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

2. Las partidas 3 «Ingresos de la actividad propia» y 11 «Gastos por ayudas y otros» se refieren exclusivamente a entidades que aplican el Plan de Contabilidad para entidades sin fines lucrativos y se determinarán conforme a las normas previstas en el mismo.

3. El importe neto de la cifra de negocios determinado de acuerdo con el Plan General de Contabilidad figurará en la partida 4 «Ventas y prestaciones de servicios».

4. El impuesto sobre sociedades figurará, en su caso, en la partida 13 «Otros gastos de gestión ordinaria».

5. La partida 17 «Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas» se determinará de acuerdo con las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

6. La diferencia negativa en combinación de negocios regulada en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, figurará en la partida 18 «Diferencia negativa de consolidación de entidades consolidadas».

7. La partida 27 «Deterioro y resultado por pérdida de influencia significativa de participaciones puestas en equivalencia o del control conjunto de una entidad multigrupo» se determinará de acuerdo con las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

8. El epígrafe V «Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos» se refiere exclusivamente a entidades que aplican el Plan General de Contabilidad y se determinará conforme a las normas previstas en el mismo.

9. En la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada también lucirán partidas específicas derivadas de la aplicación de los distintos métodos y procedimientos de consolidación.

10. La cuenta del resultado económico patrimonial consolidada deberá formularse teniendo en cuenta lo establecido en las normas de elaboración de la cuenta del resultado económico patrimonial del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores.

Artículo 54. *Estado de cambios en el patrimonio neto consolidado.*

El estado de cambios en el patrimonio neto consolidado tiene dos partes:

1. Estado total de cambios en el patrimonio neto consolidado.
2. Estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado.

En la primera parte, «1. Estado total de cambios en el patrimonio neto consolidado», se informará de todos los cambios habidos en el patrimonio neto distinguiendo:

- a) Los ajustes en el patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.
- b) Los ingresos y gastos consolidados reconocidos en el ejercicio.
- c) Las operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias, en las que éstas actúen como tales.
- d) Otras variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.

En la segunda parte, «2. Estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado», se recogerán los cambios en el patrimonio neto derivados de:

- I) El resultado económico patrimonial consolidado del ejercicio.
- II) Los ingresos y gastos de la entidad dominante y de las entidades a las que se les aplique el método de integración global cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

Los ingresos y gastos de las entidades a las que se les aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su patrimonio, cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo

previsto en las normas de reconocimiento y valoración del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

Las partidas 5 «Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes», 6 «Efecto impositivo» y 7 «Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta» se refieren sólo a entidades que aplican el Plan General de Contabilidad y se determinarán conforme a las normas previstas en el mismo.

III) Las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial, o al valor inicial de la partida cubierta, de ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.

Las partidas 5 «Efecto impositivo» y 6 «Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta» se refieren sólo a entidades que aplican el Plan General de Contabilidad y se determinarán conforme a las normas previstas en el mismo.

El estado de cambios en el patrimonio neto consolidado deberá formularse teniendo en cuenta lo establecido en las normas de elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores.

Artículo 55. *Estado de flujos de efectivo consolidado.*

1. El estado de flujos de efectivo consolidado informa sobre el origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio.

El estado de flujos de efectivo consolidado se elaborará conforme al modelo incluido en el anexo de estas Normas.

2. El estado de flujos de efectivo consolidado comprenderá con la debida separación, los cobros y los pagos de la entidad dominante y de las entidades integradas globalmente, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

3. Además, se integrarán en el estado de flujos de efectivo consolidado los cobros y pagos de las entidades a las que se aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su patrimonio, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

4. La clasificación de los flujos de efectivo por actividades, se hará considerando al grupo como una unidad, por lo que se eliminarán los flujos de efectivo por operaciones entre entidades del conjunto consolidable, en la parte que corresponda.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, si la entidad dominante no dispone de la información necesaria para elaborar el estado de flujos de efectivo, podrá presentar la información diferenciando los flujos que correspondan a entidades sometidas a principios contables públicos, los que correspondan a las entidades que apliquen el Plan General de Contabilidad y los que correspondan a las entidades que apliquen el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos. En este caso, el estado de flujos de efectivo consolidado se ajustará al modelo abreviado incluido en el anexo de estas normas.

6. El estado de flujos de efectivo consolidado se formulará teniendo en cuenta lo establecido en las normas de elaboración del Estado de flujos de efectivo del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores.

Artículo 56. *Estado de liquidación del Presupuesto consolidado.*

El Estado de liquidación del Presupuesto consolidado, comprende, con la debida separación, la liquidación consolidada del Presupuesto de gastos y del Presupuesto de ingresos, así como el Resultado presupuestario consolidado de las entidades del grupo que tengan presupuesto limitativo.

Artículo 57. *Memoria consolidada.*

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

a) El modelo de memoria consolidada recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán las notas correspondientes a la misma. Si como consecuencia de lo anterior ciertas notas carecieran de contenido y, por tanto, no se cumplimentarán, se mantendrá, para aquellas notas que sí tengan contenido, la numeración prevista en el modelo de memoria consolidada y se incorporará en dicha memoria consolidada una relación de aquellas notas que no tengan contenido.

b) Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria consolidada que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad del grupo en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales consolidadas objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la liquidación del presupuesto del grupo.

ANEXO

Modelos de cuentas anuales consolidadas

Balance consolidado

Activo	Notas en memoria	20XX	20XX-1	Patrimonio Neto y Pasivo	Notas en memoria	20XX	20XX-1
A) Activo no corriente.				A) Patrimonio neto.			
I. Inmovilizado intangible.				I. Patrimonio.			
1. Fondo de comercio de consolidación.				II. Patrimonio generado.			
2. Otro inmovilizado intangible.				1. Reservas y resultados de ejercicios anteriores.			
II. Inmovilizado material.				2. Resultados del ejercicio atribuidos a la entidad dominante.			
III. Inversiones inmobiliarias.				III. Ajustes por cambios de valor.			
IV. Patrimonio público del suelo.				IV. Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados.			
V. Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.				V. Socios externos.			

Activo	Notas en memoria	20XX	20XX-1	Patrimonio Neto y Pasivo	Notas en memoria	20XX	20XX-1
1. Participaciones puestas en equivalencia.				B) Pasivo no corriente.			
2. Créditos a entidades puestas en equivalencia.				I. Provisiones a largo plazo.			
3. Créditos a entidades integradas proporcionalmente.				II. Deudas a largo plazo.			
4. Otras inversiones financieras.							
VI. Inversiones financieras a largo plazo.				III Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo.			
VII. Activos por impuesto diferido.				1. Deudas con entidades puestas en equivalencia.			
VIII. Deudores, deudores comerciales no corrientes y otras cuentas a cobrar a largo plazo.				2. Deudas con entidades integradas proporcionalmente 3. Otras deudas.			
B) Activo corriente.				IV. Pasivos por impuesto diferido.			
I. Activos en estado de venta.				V. Acreedores, acreedores comerciales y otras cuentas a pagar a largo plazo.			
II. Existencias.							
III. Deudores, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar a corto plazo.				VI. Ajustes por periodificación a largo plazo.			
				C) Pasivo corriente.			
IV. Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.				I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.			
1. Créditos a entidades puestas en equivalencia.				II. Provisiones a corto plazo.			
2. Créditos a entidades integradas proporcionalmente.				III. Deudas a corto plazo.			

Activo	Notas en memoria	20XX	20XX-1	Patrimonio Neto y Pasivo	Notas en memoria	20XX	20XX-1
3. Otras inversiones.				IV. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo.			
V. Inversiones financieras a corto plazo.				1. Deudas con entidades puestas en equivalencia.			
VI. Ajustes por periodificación.				2. Deudas con entidades integradas proporcionalmente.			
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.				3. Otras deudas.			
				V. Acreedores, acreedores comerciales y otras cuentas a pagar a corto plazo.			
				VI. Ajustes por periodificación a corto plazo.			
Total Activo (A+B).				Total Patrimonio Neto y Pasivo (A+B+C).			

Cuenta del resultado Económico Patrimonial Consolidada

	Notas en memoria	20XX	20XX-1
1. Ingresos tributarios y urbanísticos.			
a) Ingresos tributarios.			
b) Ingresos urbanísticos.			
2. Transferencias y subvenciones recibidas.			
a) Del ejercicio.			
b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero.			
c) Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras.			
3. Ingresos de la actividad propia.			
4. Ventas y prestaciones de servicios.			
5. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor.			
6. Trabajos realizados por el grupo para su activo.			
7. Otros ingresos de gestión ordinaria.			
8. Excesos de provisiones.			
A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7+8).			
9. Gastos de personal.			

	Notas en memoria	20XX	20XX-1
10. Transferencias y subvenciones concedidas.			
11. Gastos por ayudas y otros.			
12. Aprovisionamientos.			
a) Consumo de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.			
b) Deterioro de valor de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.			
c) Activos transformados en existencias.			
13. Otros gastos de gestión ordinaria.			
14. Amortización del inmovilizado.			
B) TOTAL GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (9+10+11+12+13+14).			
I. Resultado (ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria (A+B).			
15. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta.			
16. Otras partidas no ordinarias.			
17. Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas.			
18. Diferencia negativa de consolidación de entidades consolidadas.			
II. Resultado de las operaciones no financieras (I+15+16+17+18).			
19. Ingresos financieros.			
20. financieros.			
21. Gastos financieros imputados al activo.			
22. Variación del valor razonable en activos y pasivos financieros.			
23. Diferencias de cambio.			
24. Deterioro de valor, beneficios y pérdidas por operaciones con activos y pasivos financieros.			
25. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.			
III. Resultado de las operaciones financieras (19+20+21+22+23+24+25).			
26. Participación en beneficios (pérdidas) de entidades puestas en equivalencia.			
27. Deterioro y resultado por pérdida de influencia significativa de participaciones puestas en equivalencia o del control conjunto sobre una entidad multigrupo.			
28. Diferencia negativa de consolidación de entidades puestas en equivalencia.			
IV. Resultado del ejercicio procedente de operaciones continuadas (II+III+26+27+28).			
V. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos.			

	Notas en memoria	20XX	20XX-1
VI. Resultado (ahorro o desahorro) consolidado del ejercicio (IV + V).			
+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior.			
Resultado del ejercicio anterior ajustado (VI+Ajustes).			
Resultado atribuido a la entidad dominante.			
Resultado atribuido a socios externos.			

1. Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto Consolidado

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

2. Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos Consolidado

	Notas en memoria	20XX	20XX-1
I. Resultado (ahorro o desahorro) consolidado del ejercicio.			
II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto:			
1. Inmovilizado no financiero.			
2. Activos y pasivos financieros.			
3. Coberturas contables.			
4. Subvenciones recibidas.			
5. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.			
6. Efecto impositivo.			
7. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta.			
8. Otros ingresos y gastos.			
Total (1+2+3+4+5+6+7+8).			
III. Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta:			
1. Inmovilizado no financiero.			
2. Activos y pasivos financieros.			
3. Coberturas contables.			
4. Subvenciones recibidas.			
5. Efecto impositivo.			
6. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta.			
7. Otros ingresos y gastos.			
Total (1+2+3+4+5+6+7).			
IV. TOTAL ingresos y gastos consolidados reconocidos (I + II + III).			
Total ingresos y gastos atribuidos a la entidad dominante.			
Total ingresos y gastos atribuidos a socios externos.			

Estado de Flujos de Efectivo Consolidado (modelo normal)

	Notas en memoria	20XX	20XX-1
I. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE GESTIÓN.			
A) Cobros de las entidades integradas globalmente.			
B) Pagos de las entidades integradas globalmente.			
C) Flujos netos de efectivo por actividades de gestión de las entidades integradas globalmente (+A-B).			
D) Cobros de las entidades integradas proporcionalmente.			
E) Pagos de las entidades integradas proporcionalmente.			
F) Flujos netos de efectivo por actividades de gestión de las entidades integradas proporcionalmente (+C-D).			
Flujos netos de efectivo por actividades de gestión (C+F).			
II. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN.			
G) Cobros de las entidades integradas globalmente.			

	Notas en memoria	20XX	20XX-1
H) Pagos de las entidades integradas globalmente.			
I) Flujos netos de efectivo por actividades de inversión de las entidades integradas globalmente (+G-H).			
J) Cobros de las entidades integradas proporcionalmente.			
K) Pagos de las entidades integradas proporcionalmente.			
L) Flujos netos de efectivo por actividades de inversión de las entidades integradas proporcionalmente (+J-K).			
Flujos netos de efectivo por actividades de inversión (I+L).			
III. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN.			
M) Cobros de la entidad o entidades propietarias y otros aumentos en el patrimonio, de las entidades integradas globalmente.			
N) Pagos a la entidad o entidades propietarias, de las entidades integradas globalmente.			
O) Cobros por emisión de pasivos financieros, de las entidades integradas globalmente.			
P) Pagos por reembolso de pasivos financieros, de las entidades integradas globalmente.			
Q) Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio, de las entidades integradas globalmente.			
R) Flujos netos de efectivo por actividades de financiación de las entidades integradas globalmente (+M-N+O-P-Q).			
S) Cobros de la entidad o entidades propietarias y otros aumentos en el patrimonio, de las entidades integradas proporcionalmente.			
T) Pagos a la entidad o entidades propietarias, de las entidades integradas proporcionalmente.			
U) Cobros por emisión de pasivos financieros, de las entidades integradas proporcionalmente.			
V) Pagos por reembolso de pasivos financieros, de las entidades integradas proporcionalmente.			
W) Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio, de las entidades integradas proporcionalmente.			
X) Flujos netos de efectivo por actividades de financiación de las entidades integradas proporcionalmente (+S-T+U-V-W).			
Flujos netos de efectivo por actividades de financiación (R+X).			
IV. FLUJOS DE EFECTIVO PENDIENTES DE CLASIFICACIÓN.			
Y) Cobros pendientes de aplicación de las entidades integradas globalmente.			
Z) Pagos pendientes de aplicación de las entidades integradas globalmente.			
AA) Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación de las entidades integradas globalmente (+Y-Z).			
AB) Cobros pendientes de aplicación de las entidades integradas proporcionalmente.			

	Notas en memoria	20XX	20XX-1
AC) Pagos pendientes de aplicación de las entidades integradas proporcionalmente.			
AD) Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación de las entidades integradas proporcionalmente (+AB-AC).			
Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación (AA+AD).			
V. EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO.			
VI. INCREMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AL EFECTIVO (I + II + III + IV + V).			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al inicio del ejercicio.			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al final del ejercicio.			

Estado de Flujos de efectivo Consolidado (modelo abreviado)

	Notas en memoria	20XX	20XX-1
I. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE GESTIÓN.			
A) Cobros de las actividades de gestión de las entidades sometidas a principios contables públicos.			
B) Pagos de las actividades de gestión de las entidades sometidas a principios contables públicos.			
C) Flujos netos de efectivo por actividades de gestión de las entidades sometidas a principios contables públicos (+A-B).			
D) Flujos netos de efectivo por actividades de explotación de las entidades empresariales.			
E) Flujos netos de efectivo por actividades de explotación y de gestión de las entidades sin fines lucrativos.			
Flujos netos de efectivo por actividades de gestión (C+D+E).			
II. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN.			
C) Cobros de las actividades de inversión.			
D) Pagos de las actividades de inversión.			
Flujos netos de efectivo por actividades de inversión (+C-D).			
III. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN.			
E) Cobros de la entidad o entidades propietarias y otros aumentos en el patrimonio.			
F) Pagos a la entidad o entidades propietarias.			
G) Cobros por emisión de pasivos financieros.			
H) Pagos por reembolso de pasivos financieros.			
I) Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio.			

	Notas en memoria	20XX	20XX-1
Flujos netos de efectivo por actividades de financiación (+E-F+G-H-I).			
IV. FLUJOS DE EFECTIVO PENDIENTES DE CLASIFICACIÓN.			
J) Cobros pendientes de aplicación.			
K) Pagos pendientes de aplicación.			
Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación (+J-K).			
V. EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO.			
VI. INCREMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AL EFECTIVO (I + II + III + IV + V).			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al inicio del ejercicio.			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al final del ejercicio.			

Estado de Liquidación del Presupuesto Consolidado

I. Liquidación del Presupuesto de Gastos. Clasificación por programas (al menos por Política de gasto)

Código	Descripción	Créditos Presupuestarios			Gastos Comprometidos (4)	Obligaciones Reconocidas Netas (5)	Pagos (6)	Obligaciones Pendientes de Pago a 31 de diciembre (7=5-6)	Remanentes de Crédito (8=3-5)
		Iniciales (1)	Modificaciones (2)	Definitivos (3=1+2)					
	Total.								

Estado de Liquidación del Presupuesto Consolidado

II. Liquidación del Presupuesto de Gastos. Clasificación económica (al menos por Capítulo)

Código	Descripción	Créditos Presupuestarios			Gastos Comprometidos (4)	Obligaciones Reconocidas Netas (5)	Pagos (6)	Obligaciones Pendientes de Pago a 31 de diciembre (7=5-6)	Remanentes de Crédito (8=3-5)
		Iniciales (1)	Modificaciones (2)	Definitivos (3=1+2)					
	Total.								

Estado de Liquidación del Presupuesto Consolidado

III. Liquidación del Presupuesto de Ingresos (al menos por capítulo)

Código	Descripción	Previsiones Presupuestarias			Derechos Reconocidos (4)	Derechos Anulados (5)	Derechos Cancelados (6)	Derechos Reconocidos Netos (7=4-5-6)	Recaudación Neta (8)	Derechos Pendientes de Cobro a 31 de diciembre (9=7-8)	Exceso / Defecto Previsión (10=7-3)
		Iniciales (1)	Modificaciones (2)	Definitivas (3=1+2)							
	Total.										

Estado de Liquidación del Presupuesto Consolidado

IV. Resultado Presupuestario Consolidado

Conceptos	Derechos Reconocidos Netos	Obligaciones Reconocidas Netas	Resultado Presupuestario
a) Operaciones corrientes.			
b) Operaciones de capital.			
1. Total operaciones no financieras (a+b).			
c) Activos financieros.			
d) Pasivos financieros.			
2. Total operaciones financieras (c+d).			
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO CONSOLIDADO DEL EJERCICIO (I = 1+2).			

MEMORIA CONSOLIDADA

Contenido de la memoria consolidada

1. Entidades del grupo.
2. Entidades multigrupo y asociadas.
3. Información de los subgrupos de entidades.
4. Bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas.
5. Normas de reconocimiento y valoración.
6. Ajustes y eliminaciones
7. Combinaciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial.
8. Fondo de comercio de consolidación.
9. Diferencia negativa de consolidación.
10. Socios externos.
11. Modificaciones en el porcentaje de participación en entidades del grupo.
12. Partidas correspondientes a entidades multigrupo.
13. Participaciones en entidades puestas en equivalencia.
14. Principales epígrafes del balance.
15. Información presupuestaria consolidada.

16. Otra información que afecte a las cuentas anuales consolidadas.
17. Indicadores financieros y patrimoniales.
18. Hechos posteriores al cierre.

1. Entidades del grupo

1.1 Entidad dominante.

Identificación.

1.2 Entidades dependientes.

a) Entidades a integrar en la consolidación.

- Identificación de las entidades dependientes a integrar en la consolidación.

Dichas entidades se agruparán en función del procedimiento por el que se hayan integrado, de acuerdo con su naturaleza jurídica.

En su caso, se informará de la opinión manifestada por el auditor en el correspondiente informe de auditoría de cada una de las cuentas integradas en la consolidación.

- Ejercicio económico y fecha de cierre del ejercicio de las cuentas anuales, si éstos se refieren a una fecha o un ejercicio que difiere de los aplicados en la consolidación.

- Supuesto de los previstos en el artículo 2 de estas normas de consolidación por el que se ha incluido cada entidad en el grupo.

- Porcentaje de participación directa o indirecta de las entidades del grupo en las entidades en las que no se tenga una participación del 100 %, precisando la entidad titular de la participación.

- Identificación de las entidades dependientes clasificadas como mantenidas para la venta.

b) Entidades a excluir de la consolidación.

- Identificación de las entidades dependientes que se excluyen del perímetro de la consolidación, ordenadas en función de las causas de exclusión previstas en el artículo 8 de estas normas de consolidación, y dentro de cada una de ellas, según su forma jurídica.

- Porcentaje de participación directa o indirecta de las entidades del grupo en las entidades en las que no se tenga una participación del 100 %, precisando la entidad titular de la participación.

- Patrimonio neto del último ejercicio conocido, señalando los importes correspondientes a capital o patrimonio, reservas y resultados.

1.3 Interés significativo de las entidades del grupo.

Se considera que la magnitud representativa de dicho interés significativo es:

- En las entidades del sector público que realizan actividades administrativas:

- si su presupuesto de gastos tiene carácter limitativo: el importe total de las obligaciones reconocidas netas,

- si su presupuesto de gastos no tiene carácter limitativo: el importe total de los acreedores reconocidos por operaciones derivadas de la actividad.

- En las entidades del sector público que realizan actividades empresariales: el importe de los gastos de explotación del ejercicio.

- En las fundaciones del sector público: el importe de los gastos del ejercicio derivados tanto de la actividad propia como de la actividad mercantil.

2. Entidades multigrupo y asociadas

a) Entidades a integrar en la consolidación.

- Identificación de las entidades multigrupo y asociadas a integrar en la consolidación.
- Porcentaje de participación directa o indirecta de las entidades del grupo en las entidades multigrupo y asociadas, precisando la entidad titular de la participación.
- Supuesto que determina su configuración como entidad multigrupo o asociada.

Entidades multigrupo.

Se informará acerca de:

- Método o procedimiento de consolidación aplicado, y justificación para su uso.
- Ejercicio económico y fecha de cierre del ejercicio de las cuentas anuales de una entidad multigrupo, si éstos se refieren a una fecha o un ejercicio que difiere de los aplicados en la consolidación.
- En su caso, se informará de la opinión manifestada por el auditor en el correspondiente informe de auditoría de cada una de las cuentas de las entidades multigrupo.
- Identificación de las entidades multigrupo clasificadas como mantenidas para la venta.

Entidades asociadas.

Se informará acerca de:

- En su caso, justificación de la aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia modificado.
- Razones por las que se ha obviado la presunción de que no se tiene influencia significativa si la entidad inversora posee, directa o indirectamente, menos del 20 por ciento de los derechos de voto reales y potenciales en la participada, cuando la entidad inversora haya llegado a la conclusión de que ejerce dicha influencia.
- Razones por las que se ha obviado la presunción de que se tiene influencia significativa si la entidad inversora posee, directa o indirectamente, el 20 por ciento o más de los derechos de voto reales y potenciales en la participada, cuando la entidad inversora haya llegado a la conclusión de que no ejerce dicha influencia.
- Ejercicio económico y fecha de cierre del ejercicio de las cuentas anuales de una asociada, si éstos se refieren a una fecha o un ejercicio que difiere de los aplicados en la consolidación.
- En su caso, se informará de la opinión manifestada por el auditor en el correspondiente informe de auditoría de cada una de las cuentas de las entidades asociadas.
- Identificación de las entidades asociadas clasificadas como mantenidas para la venta.

b) Entidades a excluir de la consolidación.

- Identificación de las entidades multigrupo o asociadas que se excluyen del perímetro de la consolidación, ordenadas en función de las causas de exclusión previstas en el artículo 8 de estas normas de consolidación, y dentro de cada una de ellas, según su forma jurídica.

3. Información de los subgrupos de entidades

Cuando una entidad del grupo sea a su vez, dominante de otras entidades, se informará de la estructura de dicho subgrupo identificando a las distintas entidades que forman parte del mismo.

4. Bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas

1. Imagen fiel:

a) La entidad dominante deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales consolidadas reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto del grupo.

b) Requisitos de la información, principios contables públicos y criterios contables no aplicados por interferir el objetivo de la imagen fiel y, en su caso, incidencia en las cuentas anuales consolidadas.

c) Principios, criterios contables aplicados e información complementaria necesaria para alcanzar el objetivo de imagen fiel y ubicación de ésta en la memoria.

2. Comparación de la información:

a) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio con las del precedente.

b) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación o, en su caso, de la imposibilidad de realizar esta adaptación.

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

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

5. Operaciones entre entidades del perímetro de la consolidación.

Se informará sobre las operaciones significativas que se realicen entre entidades del perímetro de la consolidación, cuando el ejercicio contable de una de ellas finalice en una fecha que no difiera en más de tres meses de la fecha de cierre de las cuentas consolidadas.

Se informará asimismo sobre las operaciones significativas entre entidades del perímetro de consolidación que hayan ocasionado ajustes en las cuentas consolidadas del ejercicio anterior.

5. Normas de reconocimiento y valoración

Para las partidas que se relacionan a continuación se indicarán, al menos, los criterios contables aplicados que difieran de los utilizados por la entidad dominante en sus cuentas individuales, justificando tal aplicación. En todo caso, se indicarán las normas de reconocimiento y valoración relativas a las partidas específicas que surjan al realizar la consolidación:

1. Fondo de comercio y diferencia negativa de consolidación; indicando los criterios aplicados en la eliminación inversión-patrimonio neto y en el cálculo de la amortización y del deterioro del fondo de comercio de consolidación.

En particular, se informará de los criterios empleados para reconocer y valorar los activos y pasivos de las entidades dependientes incluidas en la consolidación.

2. Transacciones entre entidades incluidas en el perímetro de consolidación; indicando los criterios aplicados en la eliminación de las partidas intragrupo y de los resultados por operaciones internas.

3. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros,

costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de gran reparación o inspección general, costes de desmantelamiento del activo y restauración de su emplazamiento, y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado material.

Se indicará el modelo de valoración posterior utilizado para cada clase de inmovilizado, bien sea el del coste o el de revalorización.

4. Inversiones inmobiliarias; señalando el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

5. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

Justificación de las circunstancias que han llevado a calificar como indefinida la vida útil de un inmovilizado intangible.

Se indicará el criterio de valoración posterior utilizado para cada clase de inmovilizado, bien sea el del coste o el de revalorización.

6. Arrendamientos; indicando los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

7. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a considerar a una permuta como de activos no similares desde un punto de vista funcional o vida útil.

8. Activos y pasivos financieros; indicando:

– Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable.

– Para los activos financieros:

• Naturaleza de los clasificados inicialmente como a valor razonable con cambios en la cuenta del resultado económico patrimonial, así como los criterios aplicados en dicha clasificación y una explicación de cómo la entidad ha cumplido los requerimientos señalados en la norma de registro y valoración relativa a activos financieros.

• Criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como de registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas de los deudores por operaciones de gestión y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

– Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

– Contratos de garantías financieras; indicando el criterio seguido tanto en la valoración inicial como posterior, así como, en su caso, para la dotación de provisiones por garantías clasificadas como dudosas.

– Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas: Se informará sobre el criterio aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

– Criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

9. Coberturas contables; indicando los criterios de valoración del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, distinguiendo entre coberturas de activos o pasivos reconocidos, compromisos en firme y transacciones previstas, así como los criterios de valoración aplicados para el registro de la interrupción de la cobertura.

10. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, los seguidos sobre correcciones valorativas.

11. Activos construidos o adquiridos para otras entidades; indicando los criterios de reconocimiento de los ingresos y gastos derivados del contrato o acuerdo de construcción o adquisición, y en su caso, el método utilizado para determinar el grado de avance o realización y se informará en el caso de que no se hubiese podido aplicar dicho método.

12. Transacciones en moneda extranjera; indicando los criterios de valoración de saldos en moneda distinta del euro, y el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio en euros de elementos patrimoniales que, en la actualidad o en su origen, hubiesen sido expresados en moneda distinta del euro.

13. Impuesto sobre beneficios de las entidades del perímetro de consolidación sujetas al Plan General de Contabilidad; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido, de acuerdo con las normas previstas en dicho Plan.

14. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados.

15. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero. En particular, en relación con las provisiones, deberá realizarse una descripción de los métodos de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

16. Transferencias y subvenciones; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

17. Actividades conjuntas; indicando los criterios seguidos por la entidad para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes a la actividad conjunta en que participe.

18. Activos en estado de venta: se indicarán los criterios seguidos para calificar y valorar dichos activos.

19. Operaciones interrumpidas, criterios para identificar y clasificar una actividad como interrumpida, así como los ingresos y gastos que origina.

6. Ajustes y eliminaciones

Se informará de los ajustes y eliminaciones reconocidos entre las distintas entidades del grupo. Esta información podrá presentarse por grupos de entidades.

Se informará, además, en este punto de los avales y garantías entre entidades del grupo siempre que sean significativos.

7. Combinaciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial

Para cada una de las combinaciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial reconocidas en las cuentas individuales de las entidades consolidadas por el método de integración global o proporcional sujetas al Plan General de Contabilidad que tengan lugar durante el ejercicio, se proporcionará la siguiente información:

- a) Nombre y descripción de la entidad o entidades adquiridas.
- b) Fecha de adquisición.
- c) Forma jurídica empleada para llevar a cabo la combinación.
- d) Razones principales que han motivado la combinación de negocios o la reestructuración empresarial, así como una descripción cualitativa de los factores que dan lugar al reconocimiento del fondo de comercio, tales como sinergias esperadas de las operaciones de combinación de la adquirida y la adquirente, activos intangibles que no cumplen las condiciones para su reconocimiento por separado u otros factores.
- e) Criterios de valoración de los elementos patrimoniales objeto de la combinación de negocios cuando no se ha aplicado el valor contable.

8. Fondo de comercio de consolidación

1. Análisis del movimiento de esta partida, indicando:

- Saldo inicial (Importe bruto del mismo, el importe de las amortizaciones acumuladas y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al principio del ejercicio).
 - Adiciones (El fondo de comercio adicional reconocido durante el periodo).
 - La amortización del ejercicio y, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro reconocidas durante el ejercicio. En particular se informará sobre las estimaciones realizadas para determinar la vida útil del fondo de comercio, y el método de amortización empleado.
 - Cualesquiera otros cambios en el valor contable durante el ejercicio, y
 - Saldo final (El importe bruto del fondo de comercio, el importe de las amortizaciones acumuladas, y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al final del ejercicio.)
- Se deberán describir sintéticamente las operaciones que han originado las adiciones y reducciones que sean significativas.

2. Desglose del saldo final en función de las participaciones que han generado el fondo de comercio de consolidación.

9. Diferencia negativa de consolidación

1. Análisis de la composición de las siguientes partidas de la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada: 18 «Diferencia negativa de consolidación de entidades consolidadas» y 28 «Diferencia negativa de consolidación de entidades puestas en equivalencia». Se deberán describir las razones por las que la transacción ha originado el saldo de estos epígrafes cuando sean significativos.

2. Desglose del saldo final en función de las participaciones que han generado las diferencias negativas de consolidación.

10. Socios externos

Se mostrará la siguiente información:

1. Desglose de este epígrafe indicando para cada entidad dependiente:

- a) El movimiento acaecido en el ejercicio y las causas que lo han originado.
- b) La composición del saldo al cierre del ejercicio, diferenciando entre su participación en el patrimonio generado, ajustes por cambios de valor y subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados.

2. Si la adquisición de la condición de entidad dependiente ha tenido lugar durante el ejercicio se informará del importe de los socios externos en la adquirida reconocidos en la fecha de adquisición.

3. Participación de los socios externos en el fondo de comercio contabilizado en las cuentas anuales consolidadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25.1.d) de estas normas.

11. Modificaciones en el porcentaje de participación en entidades del grupo

Deberá informarse de los efectos en el patrimonio neto atribuible a la entidad dominante de aquellos cambios en la participación de la dominante en la propiedad de una dependiente que no den lugar a pérdida de control. En particular, para cada operación que resulte significativa se mostrará la siguiente información:

- a) Variación en las reservas.
- b) Variación en los epígrafes III. Ajustes por cambios de valor, y IV. Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados.
- c) En su caso, fondo de comercio atribuido a los socios minoritarios.

12. Partidas correspondientes a entidades multigrupo

Se desglosarán para cada partida significativa del balance y de la cuenta del resultado económico patrimonial consolidados, los importes correspondientes a las entidades multigrupo. Esta información se incluirá de forma agregada para todas las entidades multigrupo.

13. Participaciones en entidades puestas en equivalencia

Se mostrará la siguiente información:

1. Desglose de esta partida por entidades puestas en equivalencia, indicando el movimiento del ejercicio y las causas que lo han originado, así como los importes que correspondan al fondo de comercio.

2. Información financiera resumida de las entidades, donde se incluirá el importe acumulado de los activos, de los pasivos, de los ingresos ordinarios y del resultado del ejercicio.

3. Resultado del ejercicio de las entidades puestas en equivalencia que corresponda a la entidad inversora. Deberá informarse del contabilizado en la cuenta del resultado económico patrimonial y del que luce directamente en el patrimonio neto.

14. Principales epígrafes del balance

Se presentará información acerca de los principales epígrafes del balance, así como de la variación que han experimentado en el ejercicio. Asimismo, se informará de las principales causas que han motivado la variación cuando esta sea significativa.

Sin perjuicio de lo anterior, en relación con el Patrimonio Neto se informará del movimiento de cada partida del balance durante el ejercicio, indicando:

- Saldo inicial.
- Aumentos.
- Disminuciones.
- Saldo final.

La partida, «1. Reservas y resultados de ejercicios anteriores», se desglosará con el siguiente nivel de detalle:

- Reservas y resultados de ejercicios anteriores de la entidad dominante
- Reservas y resultados de ejercicios anteriores en entidades consolidadas
- Reservas y resultados de ejercicios anteriores en entidades puestas en equivalencia.

15. Información presupuestaria consolidada

15.1 Obligaciones de presupuestos cerrados.

En relación con las entidades de presupuesto limitativo se presentará, al menos a nivel de capítulo, información sobre:

- Obligaciones pendientes de pago a 1 de enero.
- Modificaciones del saldo inicial y anulaciones.
- Total obligaciones.
- Prescripciones.
- Pagos realizados.
- Obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre.

Obligaciones de presupuestos cerrados

Código económico	Descripción	Obligaciones pendientes de pago a 1 de enero	Modificaciones saldo inicial y anulaciones	Total obligaciones	Prescripciones	Pagos realizados	Obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre
	Total.						

15.2 Compromisos de gasto con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores.

En relación con las entidades de presupuesto limitativo se presentará, al menos a nivel de capítulo, información sobre los compromisos de gastos adquiridos durante el ejercicio, así como en los precedentes, imputables a presupuestos de ejercicios sucesivos, con indicación de su importe y año al que se refieran.

Compromisos de gasto con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores

Código Económico	Descripción	Compromisos de Gasto Adquiridos con Cargo al Presupuesto del Ejercicio				
		(Año)	(Año)	(Año)	(Año)	Años Sucesivos
	Total.					

15.3 Derechos a cobrar de presupuestos cerrados.

En relación con las entidades de presupuesto limitativo se presentará, al menos a nivel de capítulo, información sobre:

- Derechos pendientes de cobro a 1 de enero.
- Modificaciones del saldo inicial.
- Derechos anulados.
- Derechos cancelados.
- Recaudación.
- Derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre.

Derechos a cobrar de presupuestos cerrados

Código Económico	Descripción	Derechos pendientes de cobro a 1 de enero	Modificaciones saldo inicial	Derechos anulados	Derechos cancelados	Recaudación	Derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre
	Total.						

15.4 Compromisos de ingreso con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores.

En relación con las entidades de presupuesto limitativo se presentará, al menos a nivel de capítulo, información sobre los compromisos de ingreso concertados durante el ejercicio, así como los concertados en ejercicios anteriores, que tengan repercusión en presupuestos de ejercicios posteriores, con indicación de su importe y año al que se refieran.

Compromisos de ingreso con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores

Código Económico	Descripción	Compromisos de Ingreso Concertados Imputables al Ejercicio				
		(Año)	(Año)	(Año)	(Año)	Años Sucesivos
	Total.					

15.5 Liquidación de los estados de previsión de gastos e ingresos de las entidades sin presupuesto limitativo.

Se presentará la liquidación, agregada o consolidada, por tipo de entidad, de los estados de previsión de gastos e ingresos que se incluyan en el Presupuesto General de la entidad de cada ejercicio, de acuerdo con los modelos que figuren en el mismo y añadiendo al importe presupuestado, el importe realizado y la desviación, en términos absolutos y relativos, producida.

16. Otra información que afecte a las cuentas consolidadas

Se suministrará cualquier otra información significativa que afecte a las cuentas consolidadas cuando no se haya reflejado en el apartado correspondiente al elemento patrimonial afectado.

17. Indicadores financieros y patrimoniales

a) Liquidez inmediata: Refleja el porcentaje de deudas que pueden atenderse con la liquidez inmediatamente disponible.

Fondos líquidos

Pasivo corriente

(Fondos líquidos: Efectivo y otros activos líquidos equivalentes)

b) Liquidez a corto plazo: Refleja la capacidad para atender a corto plazo las obligaciones pendientes de pago.

Fondos líquidos + Derechos pendientes de cobro

Pasivo corriente

c) Liquidez general. Refleja en qué medida todos los elementos patrimoniales que componen el activo corriente cubren el pasivo corriente.

Activo corriente

Pasivo corriente

d) Endeudamiento por habitante: Este índice distribuye la deuda total entre el número de habitantes.

$$\frac{\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente}}{\text{Número de habitantes}}$$

e) Endeudamiento: Representa la relación entre la totalidad del pasivo exigible (corriente y no corriente) y el patrimonio neto más el pasivo total.

$$\frac{\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente}}{\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente} + \text{Patrimonio neto}}$$

f) Relación de endeudamiento: Representa la relación existente entre el pasivo corriente y el no corriente.

$$\frac{\text{Pasivo corriente}}{\text{Pasivo no corriente}}$$

g) Cash-flow: Refleja en qué medida los flujos netos de gestión de caja cubren el pasivo.

$$\frac{\text{Pasivo no corriente}}{\text{Flujos netos de gestión}} + \frac{\text{Pasivo corriente}}{\text{Flujos netos de gestión}}$$

(Flujos netos de gestión: Importe de flujos netos de efectivo por actividades de gestión y de explotación del estado de flujos de efectivo consolidado)

h) Ratios de la cuenta del resultado económico patrimonial.

Para la elaboración de las siguientes ratios se tendrán en cuenta las equivalencias con los correspondientes epígrafes de la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada:

ING.TRIB.: Ingresos tributarios y urbanísticos.

TRANSFR.: Transferencias y subvenciones recibidas.

VN y PS.: Ventas netas, prestación de servicios e ingresos de la actividad propia.

G. PERS.: Gastos de personal.

TRANSFC.: Transferencias, subvenciones y gastos por ayudas concedidas.

APROV.: Aprovisionamientos.

1) Estructura de los ingresos.

	Ingresos de Gestión Ordinaria (IGOR)		
ING. TRIB / IGOR	TRANSFR / IGOR	VN y PS / IGOR	Resto IGOR / IGOR

2) Estructura de los gastos.

	Gastos de Gestión Ordinaria (GGOR)		
G. PERS. / GGOR	TRANSFC / GGOR	APROV / GGOR	Resto GGOR / GGOR

3) Cobertura de los gastos corrientes: Pone de manifiesto la relación existente entre los gastos de gestión ordinaria y los ingresos de la misma naturaleza.

Gastos de gestión ordinaria

Ingresos de gestión ordinaria

18. *Hechos posteriores al cierre*

La entidad dominante informará de:

a) Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio y que, por aplicación de las normas de registro y valoración, hayan supuesto la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en los documentos que integran las cuentas anuales consolidadas.

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

c) Los hechos posteriores que muestren condiciones que no existían al cierre del ejercicio y que sean de tal importancia que, si no se suministra información al respecto, podría afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales consolidadas.