

I. DISPOSICIONS GENERALS

MINISTERI D'HISENDA I ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES

8558 *Ordre HAP/1489/2013, de 18 de juliol, per la qual s'aproven les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats en l'àmbit del sector públic.*

La comptabilitat en l'àmbit del sector públic ha passat per un prolongat procés de modernització i reforma que últimament s'ha plasmat en l'aprovació del vigent Pla general de comptabilitat pública mitjançant l'Ordre EHA/1037/2010, de 13 d'abril. Aquest Pla s'ha concebut com un pla marc per a totes les administracions públiques i amb ell s'ha pretès avançar en el procés de normalització comptable, especialment a través de l'adaptació dels seus principis als criteris comptables establerts a les Normes internacionals de comptabilitat del sector públic emeses per la Federació Internacional de Comptables (IFAC).

Tenint en compte els avenços assolits en els últims anys en la qualitat de la informació comptable inclosa en els comptes anuals individuals de les administracions públiques, es planteja la necessitat d'avançar també en l'elaboració de comptes consolidats en l'àmbit del sector públic.

Aquesta necessitat està determinada pel creixent procés de descentralització en la prestació de serveis públics que s'està portant a terme mitjançant la creació d'entitats públiques autònomes, procés que pretén aconseguir una millora en l'eficàcia i l'eficiència en la prestació dels serveis públics, però que suposa el risc de perdre informació del grup d'entitats públiques incloses dins del mateix àmbit de control. Per evitar aquesta situació és necessari disposar dels comptes anuals individuals de les diferents entitats i d'uns comptes anuals en què es reflecteixi la gestió duta a terme per totes les entitats sobre les quals l'entitat dominant exerceix el control, entenent per control el poder de dirigir les polítiques financeres i l'activitat d'una altra entitat amb la finalitat d'obtenir rendiments econòmics o potencial de servei. Perquè aquests comptes anuals reflecteixin la imatge fidel de la situació financera i patrimonial del grup d'entitats públiques no n'hi ha prou amb la mera agregació dels comptes individuals, sinó que és necessari fer-ne la consolidació, la qual cosa suposarà un avanç important en la transparència de la informació comptable pública.

En tot cas, l'elaboració de comptes anuals consolidats en l'àmbit del sector públic no ha de suposar l'abandonament de la presentació dels comptes anuals individuals, ja que aquests segueixen tenint una importància destacada en el procediment de rendició de comptes dels responsables de les diferents entitats públiques.

En aquest sentit, la Intervenció General de l'Administració de l'Estat va elaborar l'any 2006 un document sobre consolidació de comptes anuals en el sector públic que pretenia servir de base a qualsevol administració pública estatal, autonòmica o local que pretengués elaborar comptes anuals consolidats. Prenent com a base aquest document, la IGAE ha promogut la constitució d'un grup de treball dins la Comissió de Comptabilitat Pública amb l'objectiu d'elaborar una norma sobre consolidació de comptes en el sector públic.

A l'article únic de l'Ordre s'aproven aquestes Normes com a marc comptable per a totes les administracions públiques.

La disposició transitòria única regula les regles per a l'aplicació de les Normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats en el primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2014 en aquelles entitats que hagin formulat comptes consolidats abans de l'entrada en vigor de la present norma.

La disposició derogatòria única estableix la derogació de totes les normes del mateix rang o inferior en el que contradiguin el que disposa aquesta Ordre o s'hi oposin.

La disposició final primera estableix que en els casos en què es produeixi una operació no prevista en aquestes Normes, cal atènyer-se al que estableixin les Normes de formulació de comptes anuals consolidats, aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

La disposició final segona regula l'entrada en vigor d'aquesta Ordre l'endemà de la seva publicació al BOE, i és d'aplicació obligatòria en l'àmbit del sector públic estatal, a partir de l'1 de gener de 2014.

En les entitats locals es preveu que s'apliqui, amb l'elaboració prèvia d'una adaptació a les normes de consolidació pel ministre d'Hisenda i Administracions Públiques, en l'elaboració dels comptes consolidats corresponents al tercer exercici d'aplicació de l'Adaptació del Pla general de comptabilitat pública, aprovat per l'Ordre EHA/1037/2010, de 13 d'abril, a l'Administració local.

Les normes sobre consolidació de comptes en el sector públic que s'aproven en aquesta Ordre s'estructuren en quatre capítols i un annex, precedits d'una introducció en què s'expliquen les característiques fonamentals de la norma. El contingut d'aquestes normes és el següent:

En el capítol I, «Normes generals», es defineix el grup, l'entitat dominant i les entitats dependents i s'estableixen una sèrie de presumpcions sobre l'existència de control. Es defineixen també unes altres entitats que no formen part del grup però que intervenen en la consolidació, les entitats multigrup i les associades.

A més es regula l'obligació de consolidar, els casos en què l'entitat dominant no està obligada a consolidar així com les entitats excloses de consolidació.

Es defineixen també, en aquest primer capítol, els mètodes d'integració global i proporcional i el procediment de posada en equivalència o mètode de la participació que s'han d'aplicar a les diferents entitats en funció de la influència exercida sobre elles per l'entitat dominant.

En el capítol II s'analitza el mètode d'integració global i es descriu el procediment a seguir per a la formulació dels comptes anuals consolidats a través de les etapes següents: homogeneïtzació prèvia (temporal, valorativa, per operacions internes i de l'estructura dels comptes anuals), agregació i eliminacions (inversió patrimoni net, tant en la primera consolidació com en consolidacions posteriors, i de partides intragrup i resultats).

En relació amb l'eliminació inversió-patrimoni net en la primera consolidació, la norma defineix la diferència de primera consolidació, ja sigui fons de comerç o diferència negativa de consolidació, i analitza la participació de socis externs. En consolidacions posteriors s'analitzen els casos de modificació de la participació sense pèrdua de control, la inversió addicional o reducció de la inversió sense modificació de la participació i la pèrdua de control. També s'analitza l'eliminació inversió fons propis en els supòsits de participacions indirectes i de participacions recíproques entre entitats dependents.

En relació amb les eliminacions de partides intragrup i resultats, s'analitzen tant l'eliminació per operacions internes d'existències, d'immobilitzat o d'inversions immobiliàries, de serveis i d'actius financers, per aplicació d'ajustos per canvis de valor i reconeixement de subvencions en el patrimoni net, per adquisició a tercers de passius financers emesos pel grup i per dividends interns.

En el capítol III es descriuen el mètode d'integració proporcional i el procediment de posada en equivalència o mètode de la participació i s'analitzen les diferències que presenten davant el mètode d'integració global. En concret, en relació amb el procediment de posada en equivalència s'analitzen l'homogeneïtzació de la informació i la primera i posteriors aplicacions del procediment. Així mateix s'analitza la pèrdua de condició d'entitat associada o multigrup.

En el capítol IV es descriuen els comptes anuals consolidats, en concret, els documents que els integren, la seva formulació i també les normes per elaborar-los.

Finalment, a l'annex s'inclouen els models dels comptes anuals consolidats: balanç consolidat, compte del resultat econòmic patrimonial consolidat, estat de canvis en el

patrimoni net consolidat, estat de fluxos d'efectiu consolidat, estat de liquidació del pressupost consolidat i memòria consolidada.

La memòria té un contingut diferent del que preveu el Pla general de comptabilitat pública. Això és perquè, tal com es va indicar anteriorment, les entitats del sector públic han de seguir rendint al Tribunal de Comptes o òrgan de control extern els seus comptes anuals individuals independentment de la remissió dels comptes anuals consolidats que informen sobre la gestió realitzada per cada sector públic en conjunt.

Per això la Memòria informa fonamentalment sobre el perímetre de la consolidació i també sobre les partides específiques de la consolidació: fons de comerç, diferència negativa de consolidació, socis externs o partides relatives a entitats multigrup o participacions posades en equivalència.

No obstant això, de manera anàloga al que estableix el Pla general de comptabilitat pública, la memòria també informa sobre les bases de presentació dels comptes anuals consolidats, les normes de reconeixement i valoració i sobre diferents partides de balanç i del compte del resultat econòmic patrimonial. Així mateix subministra informació pressupostària i conté una sèrie d'indicadors financers i patrimonials.

L'aprovació d'aquesta Ordre es porta a terme a proposta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, d'acord amb les competències que atorga a aquest centre directiu l'article 124.a) de la Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària, per promoure l'exercici de la potestat reglamentària atribuïda al ministre d'Hisenda i Administracions Públiques.

En virtut d'això, d'acord amb el Consell d'Estat, dispenso:

Article únic. Aprovació de les normes sobre consolidació de comptes en el sector públic.

S'aproven, amb el caràcter de marc comptable per a totes les administracions públiques, les normes sobre consolidació de comptes en el sector públic, el text de les quals s'insereix a continuació.

Disposició transitòria única. Regles per a l'aplicació de les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats en el primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2014.

Les normes que aprova aquesta Ordre no s'han d'aplicar de manera retroactiva. En conseqüència, si l'entitat obligada a consolidar va formular comptes abans de l'entrada en vigor de la present norma, en la consolidació que es realitzi en el primer exercici iniciat a partir de l'1 de gener de 2014 s'han d'aplicar les regles següents:

Les entitats que hagin estat consolidades en els exercicis iniciats abans del 2014 han de mantenir els càlculs de la primera i posteriors consolidacions derivats dels criteris inclosos en les normes aplicades.

La consolidació posterior en el primer exercici iniciat a partir de l'1 de gener de 2014 s'ha de fer aplicant les normes que s'aproven amb aquesta Ordre.

Disposició derogatòria única. Derogació normativa.

Queden derogades totes les normes del mateix rang o inferior en el que contradiguin el que disposa aquesta Ordre o s'hi oposin.

Disposició final primera. Normativa supletòria.

En els casos en què es produeixi una operació no prevista en aquesta norma, cal atènyer-se al que estableixin les normes de formulació de comptes anuals consolidats, aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

Disposició final segona. *Entrada en vigor.*

Aquesta Ordre entra en vigor l'endemà de la publicació en el Butlletí Oficial de l'Estat i és aplicable, en el sector públic estatal, a partir de l'1 de gener de 2014.

Madrid, 18 de juliol de 2013.- El ministre d'Hisenda i Administracions Públiques, Cristóbal Montoro Romero.

NORMES PER A LA FORMULACIÓ DE COMPTES ANUALS CONSOLIDATS EN L'ÀMBIT DEL SECTOR PÚBLIC

INTRODUCCIÓ

El procés de reforma i modernització de la comptabilitat en l'àmbit del sector públic s'ha centrat fins avui en la millora de la informació comptable inclosa en els comptes anuals individuals de les administracions públiques i també la posada a disposició d'aquesta informació als diferents usuaris d'aquesta.

Entre les mesures de modernització i reforma de la comptabilitat en l'àmbit del sector públic s'ha de destacar l'aprovació del vigent Pla general de comptabilitat pública per l'Ordre EHA/1037/2010, de 13 d'abril, adaptat a les Normes internacionals de comptabilitat per al sector públic de la IFAC. Aquest Pla s'ha concebut com a pla comptable per a totes les administracions públiques, i amb ell es pretén avançar en el procés de normalització comptable en l'àmbit de les administracions públiques, per aconseguir l'harmonització de la comptabilitat pública amb la comptabilitat empresarial i amb la comptabilitat d'altres països del nostre entorn.

Els avenços assolits en la millora de la informació comptable inclosa en els comptes anuals individuals de les administracions públiques han estat molt rellevants, per la qual cosa ara es planteja la necessitat de disposar d'informació comptable dels grups d'entitats públiques, entenent com a grup el format per una entitat dominant i les entitats controlades per aquesta, i per controlar el poder de dirigir les polítiques financeres i l'activitat d'una altra entitat amb la finalitat d'obtenir rendiments econòmics o potencial de servei.

Com a conseqüència del creixent procés de descentralització en la prestació de serveis públics mitjançant la creació d'entitats públiques autònomes, procés que pretén aconseguir una millora en l'eficàcia i l'eficiència en la prestació dels serveis públics, es pot originar la pèrdua d'informació del grup d'entitats públiques incloses dins del mateix àmbit de control. Per evitar aquesta situació és necessari disposar, a més dels comptes anuals individuals de les diferents entitats, d'uns comptes anuals en què es reflecteixi la gestió duta a terme per totes les entitats sobre les quals l'entitat dominant exerceix el control. Perquè aquests comptes anuals reflecteixin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat econòmic patrimonial i de l'execució del pressupost del grup d'entitats públiques no n'hi ha prou amb la mera agregació dels comptes individuals, sinó que és necessari fer-ne la consolidació.

La consolidació de comptes en l'àmbit del sector públic planteja nombroses dificultats que no han de justificar en cap cas que no es porti a terme, atès que suposa un avanç molt important en la transparència de la informació comptable pública.

Entre les dificultats que planteja la consolidació cal destacar que, encara que hi hagi una tendència normalitzadora en el camp de la comptabilitat, no és possible extrapolar les normes de consolidació de l'àmbit empresarial al sector públic, tant per les peculiaritats que presenten les entitats del sector públic com per les relacions de dependència que es donen entre elles. També suposa una dificultat important el fet que les entitats a consolidar apliquin diferents plans de comptabilitat. En tot cas, en la mateixa línia que s'ha seguit en l'àmbit empresarial, l'objectiu és reincloure en la consolidació de comptes les entitats que apliquen un pla de comptes diferent del de l'entitat dominant.

D'altra banda, tant a les Normes internacionals de comptabilitat per al sector públic de la IFAC com en determinats països, com és el cas del Canadà, Nova Zelanda o els Estats Units, s'ha proposat la presentació d'estats financers consolidats per millorar la utilitat de

la informació comptable de les entitats públiques quan aquestes estan integrades dins d'un mateix grup.

D'acord amb això, es considera ineludible emprendre la consolidació de comptes anuals del sector públic, sense que això suposi abandonar la presentació dels comptes anuals individuals, ja que aquests segueixen tenint una importància destacada en el procediment de rendició de comptes dels responsables de les diferents entitats públiques.

Conscient d'aquesta necessitat, la Intervenció General de l'Administració de l'Estat va elaborar l'any 2006 un document sobre consolidació de comptes anuals en el sector públic que pretenia servir de base a qualsevol administració pública estatal, autonòmica o local que pretengués elaborar comptes anuals consolidats. Prenent com a base aquest document, la IGAE ha promogut la constitució d'un grup de treball dins la Comissió per a l'elaboració d'estudis de Comptabilitat Pública per a l'elaboració d'una Norma sobre consolidació de comptes en el sector públic. Aquest grup de treball ha estat dirigit i coordinat pel subdirector general de Planificació i Direcció de la Comptabilitat de la IGAE, i l'han integrat representants de l'Administració General de l'Estat, de les comunitats autònomes, de les corporacions locals i de l'àmbit universitari. Una vegada consensuat el contingut de la norma pels membres del grup de treball, es va remetre als membres de la Comissió de Comptabilitat Pública, i va ser aprovat finalment per la Comissió en la reunió del dia 4 de juliol de 2011.

Aquestes Normes regulen l'elaboració de comptes anuals consolidats en l'àmbit del sector públic i es conceben com una normativa comptable marc per a totes les administracions públiques que té com a objectiu facilitar el procés de consolidació de comptes en l'àmbit del sector públic.

Atès que la regulació de la consolidació de comptes en l'àmbit del sector públic és un tema innovador, s'ha previst que en els casos en què es produeixi una operació no prevista en la present norma, cal atènyer-se al que estableixin les Normes de formulació de comptes anuals consolidats, aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

Les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats en el sector públic s'estructuren en quatre capítols i un annex, amb el contingut següent:

En el primer capítol, «Normes generals», es defineix el grup com el format per l'entitat dominant i totes les entitats controlades per aquesta, entenent per control el poder de dirigir les polítiques financeres i l'activitat d'una altra entitat amb la finalitat d'obtenir rendiments econòmics o potencial de servei, i s'estableixen una sèrie de presumpcions sobre l'existència de control. Es defineixen també altres entitats que no formen part del grup però que intervenen en la consolidació: les entitats multigrup i les associades.

A més es regula l'obligació de consolidar, els casos en què l'entitat dominant no està obligada a consolidar així com les entitats excloses de consolidació.

Es defineixen també, en aquest primer capítol, els mètodes d'integració global i proporcional i el procediment de posada en equivalència que s'han d'aplicar a les diferents entitats en funció de la influència exercida sobre elles per l'entitat dominant.

En el capítol segon s'analitza el mètode d'integració global i es descriu el procediment que s'ha de seguir per a la formulació dels comptes anuals consolidats a través de les etapes següents:

- Homogeneïtzació prèvia, que pot ser temporal, valorativa, per operacions internes i de l'estructura dels comptes anuals.
- Agregació.
- Eliminacions inversió-patrimoni net, de partides intragrup i de resultats.

En relació amb l'eliminació inversió-patrimoni net en la primera consolidació, la norma defineix la diferència de primera consolidació, ja sigui fons de comerç o diferència negativa de consolidació analitzant la participació de socis externs.

En consolidacions posteriors s'analitzen els casos de modificació de la participació sense pèrdua de control, la inversió addicional o reducció de la inversió sense modificació de la participació i la pèrdua de control. També s'analitza l'eliminació inversió fons propis

en els supòsits de participacions indirectes i de participacions recíproques entre entitats dependents.

En relació amb les eliminacions de partides intragrup i resultats, s'analitzen tant l'eliminació per operacions internes d'existències, d'immobilitzat o d'inversions immobiliàries, de serveis i d'actius financers, per aplicació d'ajustos per canvis de valor i reconeixement de subvencions en el patrimoni net, per adquisició a tercers de passius financers emesos pel grup i per dividendes interns.

En el capítol tercer es descriuen el mètode d'integració proporcional i el procediment de posada en equivalència o mètode de la participació i s'analitzen les diferències que presenten davant el mètode d'integració global. En concret, en relació amb el procediment de posada en equivalència s'analitzen l'homogeneïtzació de la informació i la primera i posteriors aplicacions del procediment. Així mateix s'analitza la pèrdua de condició d'entitat associada o multigrup.

En el capítol quart s'analitzen els comptes anuals consolidats, en concret, els documents que els integren, la seva formulació i també les normes per elaborar-los.

Finalment, a l'annex s'inclouen els models dels comptes anuals consolidats: balanç consolidat, compte del resultat econòmic patrimonial consolidat, estat de canvis en el patrimoni net consolidat, estat de fluxos d'efectiu consolidat i memòria consolidada.

L'estat de fluxos d'efectiu consolidat presenta dos models perquè l'entitat dominant pugui optar per un o l'altre en funció del nivell de desagregació de què es disposi per elaborar-lo.

Per la seva banda, la memòria té un contingut diferent del que preveu el Pla general de comptabilitat pública. Això és perquè, tal com s'ha indicat anteriorment, les entitats del sector públic han de seguir rendint al Tribunal de Comptes o òrgan de control extern els seus comptes anuals individuals independentment de la remissió dels comptes anuals consolidats que donen informació sobre la veritable dimensió del sector públic.

Per això la Memòria informa sobre el perímetre de la consolidació i sobre les partides específiques de la consolidació: fons de comerç, diferència negativa de consolidació, socis externs o partides relatives a entitats multigrup o participacions posades en equivalència.

No obstant això, de manera anàloga al que estableix el Pla general de comptabilitat pública, la memòria també informa sobre les bases de presentació dels comptes anuals consolidats, les normes de reconeixement i valoració i sobre diferents partides de balanç i del compte del resultat econòmic patrimonial. Així mateix subministra informació pressupostària i conté una sèrie d'indicadors financers i patrimonials.

Per això, es considera fonamental que la memòria informi sobre el perímetre de la consolidació i també sobre les partides específiques, com són el fons de comerç, la diferència negativa de consolidació, els socis externs, determinades partides corresponents a entitats multigrup o les participacions posades en equivalència. No obstant això, la memòria també informa sobre les bases de presentació dels comptes anuals consolidats, les normes de reconeixement i valoració o sobre diferents partides de balanç com l'immobilitzat material, les inversions immobiliàries, l'immobilitzat intangible, els actius o passius financers o el patrimoni net. Així mateix s'incorporen a la memòria una sèrie d'indicadors financers i patrimonials.

CAPÍTOL I

Normes generals

Secció 1a. Grup d'entitats

Article 1. Grup d'entitats.

El grup d'entitats, únicament als efectes de la consolidació de comptes, està format per l'entitat dominant i totes les seves entitats dependents, independentment del fet que

aquestes últimes puguin quedar excloses de la consolidació en els casos que preveu l'article 8.

Article 2. *Entitat dominant i entitats dependents.*

1. Entitat dominant és l'entitat del sector públic que exerceix, directament o indirectament, en virtut d'una disposició normativa o un acord formal, el control sobre una altra o unes altres, denominades dependents.

2. S'entén per control el poder de dirigir les polítiques financeres i l'activitat d'una altra entitat amb la finalitat d'obtenir rendiments econòmics o potencial de servei.

3. En particular, es presumeix que hi ha control quan es compleix almenys una de les condicions de poder i una altra de les de patrimoni net que s'enumeren a continuació, llevat que hi hagi una evidència clara que és una altra entitat la que manté el control.

Condicions de poder:

a) L'entitat té directament, o indirectament a través d'entitats controlades, la propietat d'una participació majoritària superior al 50% amb dret a vot en l'altra entitat.

b) L'entitat té la potestat, en virtut d'una disposició normativa o un acord formal, de nomenar o revocar la majoria dels membres de l'òrgan de govern de l'altra entitat.

c) L'entitat té, en virtut d'una disposició normativa o un acord formal, la majoria dels drets de vot que seria possible emetre en una junta general de l'altra entitat.

d) L'entitat té, en virtut d'una disposició normativa o un acord formal, el poder per emetre la majoria dels vots en les reunions de l'òrgan de govern, i el control de l'altra entitat s'exerceix mitjançant l'òrgan esmentat.

e) L'entitat ha designat amb els seus vots la majoria dels membres de l'òrgan de govern, que exerceixin el seu càrrec en el moment en què s'hagin de formular els comptes consolidats i durant els dos anys immediatament anteriors. En particular, es presumeix aquesta circumstància quan la majoria dels membres de l'òrgan de govern de l'entitat dependent siguin membres de l'òrgan de govern d'alguna entitat del grup.

Condicions de patrimoni net:

a) L'entitat té la potestat de dissoldre l'altra entitat i obtenir un nivell important de beneficis econòmics residuals o assumir obligacions importants.

b) L'entitat té la potestat d'accedir a la distribució dels actius de l'altra entitat, o pot ser responsable de certes obligacions de l'altra entitat.

4. En el cas dels consorcis i les fundacions, es presumeix que hi ha control quan dels seus estatuts o altres acords vigents es dedueix que es compleix almenys una de les condicions de poder enumerades a l'apartat anterior.

Article 3. *Còmput dels drets de vot.*

1. Per determinar els drets de vot s'han d'afegir als que directament posseeixi l'entitat dominant els que corresponguin a les entitats dominades per aquesta o a altres entitats que actuïn en nom propi però a compte d'alguna entitat del grup.

2. Als efectes del que preveu l'apartat anterior el nombre de vots que correspon a l'entitat dominant, en relació amb les entitats que en depenen indirectament, és el que correspon a l'entitat dependent que participi directament en el capital social o patrimoni d'aquestes.

Secció 2a. *Altres entitats que intervenen en la consolidació*

Article 4. *Entitats multigrup.*

1. Són entitats multigrup, únicament als efectes de la consolidació, les entitats no incloses en el grup, que són gestionades per una o diverses entitats d'aquest, que

participen en el seu capital social o patrimoni, conjuntament amb una altra o unes altres alienes al grup.

2. La gestió conjunta és l'acord estatutari o contractual en virtut del qual dues o més entitats convenen compartir el poder de dirigir les polítiques financera i operativa sobre una activitat econòmica, de manera que les decisions estratègiques, tant financeres com operatives relatives a l'activitat, requereixin el consentiment unànime de tots els partícips.

3. En tot cas s'entén que hi ha gestió conjunta sobre una altra entitat quan, a més de participar en el capital social o patrimoni, es produeixi alguna de les circumstàncies següents:

- a) Que en els estatuts socials s'estableixi la gestió conjunta, o
- b) Que hi hagi pactes o acords que permetin als socis l'exercici del dret de veto en la presa de decisions de l'entitat.

Article 5. *Entitats associades.*

1. Tenen la condició d'entitats associades, únicament als efectes de la consolidació de comptes, aquelles, no incloses en el grup, en les quals alguna o diverses entitats del grup exerceixen una influència significativa perquè tenen una participació en el seu capital social o patrimoni que, creant amb aquesta una vinculació duradora, estigui destinada a contribuir a la seva activitat.

2. Hi ha influència significativa en la gestió d'una altra entitat quan es compleixen els dos requisits següents:

- a) Que una o diverses entitats del grup participin en el capital social o en el patrimoni de l'entitat, i
- b) Es tingui el poder d'intervenir en les decisions de política financera i operativa de la participada, sense arribar a gestionar-la conjuntament ni a tenir-ne el control.:

3. Es presumeix, llevat que hi hagi una prova en contra, que es compleixen els requisits establerts a l'apartat anterior quan una o diverses entitats del grup posseeixen, almenys, el 20% del capital o patrimoni de l'entitat que no pertany al grup.

Secció 3a. *Obligació de consolidar i excepcions*

Article 6. *Obligació de consolidar.*

1. Qualsevol entitat dominant està obligada a formular els comptes anuals consolidats d'acord amb el que estableixi la normativa que li sigui aplicable.

2. Les entitats dependents que al seu torn siguin dominants tenen l'obligació de formular els comptes anuals i, si s'escau, l'informe de gestió consolidats, d'acord amb el que estableixi la normativa que els sigui aplicable.

3. L'obligació de formular els comptes anuals i, si s'escau, l'informe de gestió consolidats no eximeix les entitats integrants del grup de formular els seus propis comptes anuals i, si s'escau, l'informe de gestió corresponent, conforme a la normativa que li sigui aplicable.

Article 7. *Dispensa de l'obligació de consolidar.*

No obstant el que disposa l'article anterior, l'entitat dominant no està obligada a efectuar la consolidació en els casos següents:

- a) Quan, estant sotmesa als principis comptables públics, sigui, al seu torn, dependent d'una altra entitat sotmesa als mateixos principis comptables sempre que l'entitat dominant presenti comptes consolidats.

b) Quan cap de les entitats dependents no posseeixi un interès significatiu, individualment i en conjunt per a la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de les entitats del grup.

c) Per raó de la mida, quan l'entitat dominant sigui una entitat local que compleixi les característiques establertes a l'efecte a la normativa reguladora de la comptabilitat de les entitats locals.

Article 8. *Entitats excloses de la consolidació.*

Queden excloses de la consolidació les entitats en les quals es doni alguna de les circumstàncies que s'indiquen tot seguit:

a) No tinguin un interès significatiu per a la imatge fidel que han d'expressar els comptes anuals consolidats. Si són diverses les entitats en aquestes circumstàncies, no poden ser excloses de la consolidació si no és que, en conjunt, presenten un interès poc significatiu respecte a la finalitat expressada.

b) Quan hi hagi restriccions importants i permanents que dificultin substancialment l'exercici per l'entitat dominant dels seus drets sobre el patrimoni o la gestió de l'entitat dependent.

c) Quan la informació necessària per establir els comptes consolidats només es pugui obtenir incurrint en despeses desproporcionades o amb un retard inevitable que impossibiliti l'elaboració dels comptes esmentats en el termini que estableix la normativa aplicable.

Secció 4a. *Mètodes i procediments de consolidació*

Article 9. *Mètodes i procediments de consolidació aplicables.*

1. Els mètodes i procediments de consolidació aplicables són els següents:

- a) Mètode d'integració global:
- b) Mètode d'integració proporcional:
- c) Procediment de posada en equivalència o mètode de la participació:

2. El conjunt consolidable està format per les entitats a les quals s'aplica el mètode d'integració global o el proporcional.

3. El perímetre de consolidació està format per les entitats del conjunt consolidable i per les entitats a les quals els és aplicable el procediment de posada en equivalència o mètode de la participació.

Article 10. *Aplicació del mètode d'integració global.*

1. El mètode d'integració global s'aplica a les entitats del grup.

2. No obstant el que disposa el número anterior, a les entitats de crèdit i d'assegurances dependents se'ls pot aplicar el procediment de posada en equivalència o mètode de la participació.

Article 11. *Aplicació del mètode d'integració proporcional.*

1. El mètode d'integració proporcional es pot aplicar a les entitats multigrup.

2. Si s'opta per aplicar el mètode d'integració proporcional a les entitats multigrup, aquesta aplicació ha de ser uniforme per a totes les entitats que es trobin en aquesta situació.

Article 12. *Aplicació del procediment de posada en equivalència o mètode de la participació.*

El procediment de posada en equivalència o mètode de la participació s'aplica a:

- a) les entitats associades,
- b) les entitats multigrup si no se'ls aplica el mètode d'integració proporcional,
- c) les entitats de crèdit i d'assegurances dependents si no se'ls aplica el mètode d'integració global.

CAPÍTOL II

Mètode d'integració global

Secció 1a. *Descripció del mètode*

Article 13. *Definició.*

L'aplicació del mètode d'integració global requereix:

- la incorporació al balanç de l'entitat dominant de tots els béns, drets i obligacions que componen el patrimoni de les entitats dependents,
- la incorporació al compte del resultat econòmic patrimonial de l'entitat dominant de tots els ingressos i despeses que concorrin en la determinació del resultat de l'exercici de les entitats dependents,
- la incorporació a l'estat de canvis en el patrimoni net de l'entitat dominant de tots els ingressos, les despeses i la resta de les partides incloses en els estats de canvis en el patrimoni net de les entitats dependents,
- la incorporació a l'estat de fluxos d'efectiu de l'entitat dominant de tots els cobraments i pagaments de les entitats dependents i
- finalment, la incorporació a l'estat de liquidació del pressupost de l'entitat dominant de tots els drets i obligacions pressupostaris reconeguts per les entitats dependents el pressupost de despeses de les quals tingui caràcter limitador.

Tot això s'ha de portar a terme una vegada realitzades les homogeneïtzacions prèvies i de les eliminacions que resultin pertinents, de conformitat amb el que disposen els articles següents.

Secció 2a. *Homogeneïtzació prèvia*

Article 14. *Homogeneïtzació temporal.*

1. Els comptes consolidats s'han d'establir en la mateixa data i període que els comptes anuals de l'entitat obligada a consolidar.
2. Si una entitat dependent tanca el seu exercici amb una data que no difereix més de tres mesos, anteriors o posteriors, de la data de tancament dels comptes anuals consolidats, es pot incloure en la consolidació pels valors comptables dels comptes anuals esmentats, sempre que la durada de l'exercici de referència coincideixi amb la dels comptes anuals consolidats. Quan entre la data de tancament de l'exercici de l'entitat dependent i la dels comptes anuals consolidats es realitzin transaccions o es produeixin esdeveniments que siguin significatius, s'han d'ajustar les operacions esmentades; en aquest cas, si l'operació s'ha realitzat amb una entitat del grup, s'han de fer els ajustos i les eliminacions oportunes i s'ha d'informar de tot això en la memòria.
3. Si una entitat dependent tanca el seu exercici en una data anterior o posterior més de tres mesos a la data de tancament dels comptes anuals consolidats, o el període al qual es refereixen no coincideix amb el dels comptes anuals consolidats, s'han de formular comptes anuals específics elaborats per al mateix període i data de tancament a què es refereixen els comptes anuals consolidats.
4. Quan el grup s'hagi acollit al que preveu l'apartat 2 anterior, i en un exercici posterior l'entitat dependent modifiqui el tancament del seu exercici adaptant-lo a la data de tancament dels comptes anuals consolidats, aquest canvi s'ha de tractar, únicament

als efectes de la formulació dels comptes anuals consolidats, com un canvi de criteri comptable.

5. Tanmateix, quan una entitat entri a formar part del grup o en quedi fora, el compte del resultat econòmic patrimonial, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu i, si s'escau, l'estat de liquidació del pressupost a incloure en la consolidació han d'estar referits únicament a la part de l'exercici en què l'entitat hagi format part del grup.

Article 15. *Homogeneïtzació valorativa.*

1. Els elements dels comptes anuals de les entitats del grup s'han de valorar seguint mètodes uniformes i d'acord amb els principis i normes de valoració establerts en el Pla general de comptabilitat pública o en la seva normativa de desplegament.

2. Si algun element dels comptes anuals s'ha valorat segons criteris no uniformes respecte als aplicats en la consolidació, aquest element s'ha de tornar a valorar i només als efectes de la consolidació, conforme als dits criteris, fent els ajustos necessaris, llevat que el resultat de la nova valoració ofereixi un interès poc significatiu a l'efecte d'assolir la imatge fidel del grup.

3. No obstant això, si el grup porta a terme diverses activitats, de manera que unes estan sotmeses a la normativa comptable general i altres a la normativa aplicable a Espanya a determinades entitats del sector financer, s'han de respectar les normatives específiques relatives a cada una de les activitats i explicar detalladament els criteris emprats, sense perjudici que per a aquells criteris que presentin opcions, se n'hagi de fer la necessària homogeneïtzació considerant l'objectiu d'imatge fidel, circumstància que motiva homogeneïtzar les operacions considerant el criteri aplicat en els comptes individuals de l'entitat la rellevància de la qual en el si del grup sigui més gran per a l'operació esmentada.

Quan la normativa específica no presenti opcions s'ha de mantenir el criteri aplicat per l'entitat en els seus comptes individuals.

Article 16. *Homogeneïtzació per les operacions internes.*

Quan en els comptes anuals de les entitats del grup els imports de les partides derivades d'operacions internes no siguin coincidents, o n'hi hagi alguna pendent de registrar, s'han de fer els ajustos que siguin procedents per practicar les eliminacions corresponents. Aquesta homogeneïtzació no és procedent per a l'eliminació que preveu l'article 19 següent.

Article 17. *Homogeneïtzació de les estructures dels comptes anuals.*

S'han de fer les reclassificacions necessàries en l'estructura dels comptes anuals de les entitats del grup, perquè aquesta coincideixi amb la dels comptes anuals consolidats.

Secció 3a. *Agregació*

Article 18. *Agregació.*

La preparació dels comptes anuals consolidats s'ha de fer mitjançant l'agregació de les diferents partides, segons la seva naturalesa, dels comptes anuals individuals homogeneïtzats, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions esmentats en els articles següents.

Secció 4a. *Eliminacions*

Subsecció 1a. Eliminació inversió-patrimoni net

Article 19. *Eliminació inversió-patrimoni net.*

1. L'eliminació inversió-patrimoni net és la compensació dels valors comptables representatius dels instruments de patrimoni de les entitats dependents que posseeixi, directament o indirectament, l'entitat dominant, amb la part proporcional de les partides de patrimoni net de les entitats dependents esmentades atribuïble a aquestes participacions, en la data de la seva adquisició.

2. S'entén com a data d'adquisició aquella en què l'entitat dominant obté el control de la dependent.

3. No obstant el que estableix l'apartat anterior, es pot considerar que es produeix la incorporació d'una entitat al grup en la data de començament del primer exercici en què l'entitat dominant estava obligada a formular comptes consolidats o que els formulés voluntàriament, sempre que qualsevol d'aquestes dates sigui posterior a la de la incorporació efectiva al grup. Quan un grup s'acull al que disposa aquest apartat és aplicable a totes les entitats dependents.

Article 20. *Diferència de primera consolidació.*

1. Es denomina diferència, positiva o negativa, de primera consolidació la que hi ha entre el valor comptable de la participació en el capital o patrimoni de l'entitat dependent que posseeixi, directament o indirectament, l'entitat dominant i la part proporcional del patrimoni net representativa de la participació en el capital o patrimoni de l'entitat dependent en la data d'adquisició d'aquestes.

2. Quan la diferència de consolidació sigui positiva, i només als efectes de la formulació dels comptes consolidats, s'ha d'imputar directament i en la mesura que sigui possible als elements patrimonials de l'entitat dependent, augmentant el valor dels actius o reduint el dels passius, i fins al límit que sigui atribuïble a l'entitat dominant de la diferència entre el valor comptable de l'element patrimonial de què es tracti i el seu valor de mercat en la data de la primera consolidació, calculat en funció del percentatge de participació en el capital social o en el patrimoni de l'entitat dependent.

Una vegada realitzada la imputació indicada, els imports resultants per a les partides del balanç s'han d'amortitzar, si s'escau, amb idèntics criteris als aplicats a aquestes abans de la imputació.

3. Quan la diferència de consolidació sigui negativa, i només als efectes de la formulació dels comptes consolidats, s'ha d'imputar directament i en la mesura que sigui possible als elements patrimonials de l'entitat dependent, augmentant el valor dels passius o reduint el dels actius, i fins al límit que sigui atribuïble a l'entitat dominant de la diferència entre el valor comptable de l'element patrimonial de què es tracti i el seu valor de mercat en la data de la primera consolidació, en funció del percentatge de participació en el capital social o en el patrimoni de l'entitat dependent.

4. La diferència de primera consolidació que subsisteixi, després d'aplicar el que disposen els apartats anteriors, serà el fons de comerç de consolidació o la diferència negativa de consolidació segons correspongui.

Article 21. *Fons de comerç de consolidació.*

1. S'entén per fons de comerç de consolidació la diferència positiva a què es refereix l'article anterior minorada en l'import de les revaloracions d'actius o les reduccions de valor de passius conforme al que estableix el mateix article.

2. El fons de comerç de consolidació s'inscriu en una rúbrica de l'actiu del balanç consolidat.

3. El fons de comerç de consolidació no s'ha d'amortitzar. En lloc seu, se n'ha d'analitzar, almenys anualment, el possible deteriorament d'acord amb les normes sobre deteriorament de valor previstes en el Pla general de comptabilitat pública. Aquestes pèrdues per deteriorament tenen caràcter irreversible.

Article 22. *Diferència negativa de consolidació.*

1. S'entén per diferència negativa de consolidació la diferència negativa a què es refereix l'article 20, minorada en l'import de les revaloracions de passius o disminucions de valor dels actius realitzades conforme al que estableix el mateix article.

2. La diferència negativa de consolidació es reconeix en el compte del resultat econòmic patrimonial consolidat com un resultat positiu a la partida 16, «Diferència negativa de consolidació d'entitats consolidades».

3. Quan es faci ús del que disposa el número 3 de l'article 19, les diferències negatives s'han de considerar com a reserves de l'entitat que posseeixi la participació.

Article 23. *Participació de socis externs.*

1. La valoració dels socis externs s'efectua en funció de la seva participació en el patrimoni net de l'entitat dependent.

Aquesta participació es calcula en funció de la proporció que representi la participació dels socis externs en el capital o patrimoni de cada entitat dependent, exclosos els instruments de patrimoni propi i els mantinguts per les seves entitats dependents.

2. La participació en el patrimoni net de l'entitat dependent atribuïble a tercers aliens al grup figura a l'epígraf V. «Socis externs» del patrimoni net del balanç consolidat.

Subsecció 2a. *Eliminació inversió-patrimoni net en consolidacions posteriors*

Article 24. *Consolidacions posteriors.*

1. En consolidacions posteriors l'eliminació inversió-patrimoni net s'ha de fer en els mateixos termes que els establerts per a la data d'adquisició. L'excés o defecte del patrimoni net de l'entitat dependent s'ha de presentar en el balanç consolidat a les partides següents del patrimoni net:

– La part d'aquest import corresponent a partides de reserves es mostra a la partida 1. «Reserves» de l'epígraf II «Patrimoni generat», i es desglossa en la memòria consolidada sota la denominació «Reserva en entitats consolidades».

– La part que correspon a ajustos per canvis de valor i transferències i subvencions rebudes figura en els epígrafs III. «Ajustos per canvi de valor» i IV. «Altres increments patrimonials pendents d'imputació a resultats», respectivament.

– La part atribuïble als socis externs s'ha d'inscriure en l'epígraf V. «Socis externs», En la memòria també s'ha d'incloure el detall oportú sobre la composició d'aquest saldo.

Per calcular els imports esmentats s'han d'eliminar les transferències realitzades al compte de resultat econòmic patrimonial dels ajustos per canvis de valor i de les transferències i subvencions rebudes, existents en la data d'adquisició.

2. Als efectes de l'apartat anterior, la variació del patrimoni net es calcula:

a) excloent el resultat de l'exercici i
b) tenint en compte els ajustos sobre el resultat d'exercicis anteriors corresponents a operacions entre entitats del grup, regulades en els articles 30 i següents.

3. En tot cas, s'han d'eliminar prèviament les correccions valoratives corresponents a la inversió en el capital o patrimoni de l'entitat dependent realitzades posteriorment a la seva pertinença al grup.

Article 25. Modificació de la participació sense pèrdua de control.

1. Una vegada que s'ha obtingut el control, les operacions posteriors que donin lloc a la modificació de la participació de l'entitat dominant en l'entitat dependent, sense que, en cas de reducció, suposin una pèrdua de control, s'han de considerar en els comptes consolidats com una operació amb títols de patrimoni propi. En conseqüència, en l'eliminació inversió-patrimoni net i en el càlcul dels socis externs s'han d'aplicar les regles següents:

a) No s'ha de modificar l'import del fons de comerç de consolidació o diferència negativa reconeguda, ni el d'altres actius o passius del balanç consolidat.

b) En els supòsits de reducció de la participació sense pèrdua de control, el benefici o la pèrdua reconeguda en els comptes anuals individuals s'ha d'eliminar exclusivament als efectes de la consolidació, circumstància que motiva un ajust en les reserves de l'entitat que redueix la participació.

c) L'import dels ajustos per canvis de valor i de les transferències i subvencions rebudes de l'entitat dependent, que han de constar en el balanç consolidat, s'ha de quantificar en funció del percentatge de participació que les entitats del grup posseeixin en el capital o patrimoni d'aquella, una vegada realitzada l'operació.

d) La participació dels socis externs en el patrimoni net de l'entitat dependent s'ha de mostrar en el balanç consolidat en funció del percentatge de participació que tercers aliens al grup posseeixin en el capital o patrimoni d'aquesta entitat, una vegada realitzada l'operació.

e) Si s'escau, l'ajust necessari per donar compliment al que disposen les lletres a), c) i d) motiva una variació en les reserves de l'entitat que redueix o augmenta la participació.

2. Quan la reducció en el percentatge de participació ocasioni una pèrdua significativa en els comptes anuals individuals de l'entitat inversora, aquesta circumstància s'ha de prendre en consideració per apreciar el deteriorament del fons de comerç de consolidació.

Article 26 Inversió addicional o reducció de la inversió sense modificació de la participació.

1. Quan una entitat dominant realitzi una nova inversió en el capital o patrimoni d'una entitat dependent o una desinversió en aquesta, que no impliqui una variació en el percentatge de participació en l'entitat dependent, no s'ha de modificar el fons de comerç ni la diferència negativa de consolidació.

2. En els supòsits de reducció de la inversió sense modificació de participació, si s'escau, el benefici o la pèrdua reconeguda en els comptes anuals individuals s'ha d'eliminar exclusivament als efectes de la consolidació, circumstància que motiva un ajust en les reserves de l'entitat que redueix la seva participació.

Article 27. Socis externs en consolidacions posteriors.

1. En consolidacions posteriors la valoració dels socis externs s'ha de fer tenint en compte les eliminacions que estableix aquest capítol.

2. La participació en el resultat de les entitats dependents reconegut en el compte de resultat econòmic patrimonial consolidat i en l'estat d'ingressos i despeses reconeguts de l'estat de canvis en el patrimoni net consolidat, que correspongui a socis externs s'ha de presentar, de forma separada, com una atribució del resultat i no com una despesa o ingrés.

3. En el cas de participacions indirectes el càlcul de la participació de socis externs, tant en resultats com en la resta del patrimoni net, s'ha de fer una vegada integrades les entitats dependents en què participi l'entitat dependent a la qual corresponen els socis externs.

4. En el cas de participacions recíproques entre entitats dependents la participació de socis externs, tant en resultats com en la resta del patrimoni net, s'ha de calcular tenint en compte la interrelació entre les entitats.

Subsecció 3a. Casos particulars

Article 28. *Participacions indirectes.*

1. L'eliminació inversió-patrimoni net en els supòsits de participació indirecta s'ha de fer per etapes:

a) En primer lloc s'ha d'efectuar l'eliminació inversió-patrimoni net corresponent a l'entitat dependent que no tingui participació directa en el capital o patrimoni de cap altra entitat dependent.

b) Posteriorment, s'han de fer les successives eliminacions inversió-patrimoni net, per l'ordre que es deriva del que s'indica en el punt anterior, tenint en compte per a la quantificació del patrimoni net que formen part d'aquest últim les reserves en entitats consolidades, els ajustos de valor en entitats consolidades i les transferències i subvencions rebudes en entitats consolidades, que, en aplicació del que preveu l'article 24, hagin sorgit en les etapes anteriors.

2. Per determinar el fons de comerç que sorgeixi en cada etapa s'ha de tenir en compte la cronologia de les participacions.

Article 29. *Participacions recíproques entre entitats dependents.*

1. En cas de participacions recíproques entre les entitats dependents, s'ha de calcular el fons de comerç o diferència negativa de consolidació d'acord amb el que estableixen els articles 20 i següents, i sense que afecti el càlcul del patrimoni net aquesta interrelació.

2. Per calcular les reserves en entitats consolidades procedents d'entitats dependents participades recíprocament, i per determinar la participació en els ajustos per canvis de valor i en les transferències i subvencions rebudes per l'entitat dependent, la variació del patrimoni net de cadascuna d'elles s'ha de calcular tenint en compte aquesta interrelació.

3. En tot cas s'ha de tenir en compte la cronologia de les participacions. Si les inversions recíproques es produeixen abans de la presa de participació de la dominant, és necessari realitzar els càlculs derivats de la interrelació que prèviament no s'havien considerat en l'elaboració de comptes consolidats anteriors. Quan la inversió recíproca es produeixi una vegada hi hagi control, no s'ha de reconèixer fons de comerç addicional, en sintonia amb el que estableix l'article 25.

Subsecció 4a. Eliminacions de partides intragrup i resultats

Article 30. *Eliminació de partides intragrup.*

1. S'han d'eliminar totalment en els comptes anuals consolidats les partides intragrup, una vegada realitzats els ajustos que escaiguin d'acord amb el que disposen els articles 14 a 17.

2. S'entén per partides intragrup els crèdits i deutes, ingressos i despeses, fluxos d'efectiu i ingressos pressupostaris i despeses pressupostàries entre entitats del grup, sense perjudici del que disposa per als dividendes l'article 38.

Article 31. *Eliminació de resultats per operacions internes.*

1. S'entén per operacions internes les realitzades entre dues entitats del grup des del moment en què totes dues entitats van passar a formar-ne part. Als efectes d'aquesta

subsecció s'entén per resultats tant els recollits en el compte de resultats com, si s'escau, els ingressos i despeses imputats directament en el patrimoni net, d'acord amb la normativa comptable aplicable.

2. La totalitat del resultat produït per les operacions internes s'ha d'eliminar i diferir fins que es realitzi enfront de tercers aliens al grup. Els resultats que s'han de diferir són tant els de l'exercici com els d'exercicis anteriors produïts des de la data d'adquisició.

No obstant això, les pèrdues que hi hagi hagut en operacions internes poden indicar l'existència d'un deteriorament en el valor que exigiria, si s'escau, el reconeixement en els comptes anuals consolidats. De la mateixa manera, el benefici produït en transaccions internes pot indicar l'existència d'una recuperació en el deteriorament de valor de l'actiu objecte de transacció que prèviament hagués estat registrat. Si s'escau, tots dos conceptes s'han de presentar en els comptes anuals consolidats conforme a la seva naturalesa.

3. S'ha d'aplicar el que disposen els apartats anteriors en els casos en què un tercer actui en nom propi i a compte d'una entitat del grup.

4. Els resultats s'entenen realitzats enfront de tercers d'acord amb el que estableixen els articles 32 a 36 o quan una de les entitats participants en l'operació interna deixi de formar part del grup, sempre que l'actiu que incorpora el resultat no romangui dins d'aquest. La imputació de resultats en el compte del resultat econòmic patrimonial consolidat o, si s'escau, en l'estat de canvis en el patrimoni net consolidat ha de constar, quan correspongui, com un menor o major import de les partides que escaiguin.

5. Si algun element patrimonial és objecte, als efectes de la formulació dels comptes anuals consolidats, d'un ajust de valor, l'amortització, pèrdues per deteriorament i resultats d'alienació o baixa en balanç s'han de calcular, en els comptes anuals consolidats, sobre la base del seu valor ajustat.

6. D'acord amb el que estableix l'article 30 s'han d'eliminar en els comptes anuals consolidats les pèrdues per deteriorament corresponents a elements de l'actiu que hagin estat objecte d'eliminació de resultats per operacions internes. També s'han d'eliminar les provisions derivades de garanties o similars atorgades a favor d'altres entitats del grup. Totes dues eliminacions donen lloc al corresponent ajust en resultats.

7. L'eliminació de resultats per operacions internes realitzada en l'exercici afecta la xifra de resultats consolidats, o l'import total d'ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net, mentre que l'eliminació de resultats per operacions internes d'exercicis anteriors modifica l'import del patrimoni net i afecta les reserves, els ajustos per canvis de valor o les transferències i subvencions rebudes de tercers diferents de l'entitat o entitats propietàries, que estan pendents d'imputar al compte del resultat econòmic patrimonial consolidat.

8. L'ajust en resultats, en ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net, i en altres partides de patrimoni net, afecta l'entitat que alieni el bé o presti el servei i, per tant, l'import assignable als socis externs d'aquesta entitat.

9. La classificació dels elements patrimonials, ingressos, despeses, fluxos d'efectiu i ingressos i despeses pressupostaris s'ha de fer des del punt de vista del grup, sense que es vegin modificats per les operacions internes. En cas que l'operació interna coincideixi amb un canvi d'afectació des del punt de vista del grup, aquest canvi d'afectació s'ha de reflectir en els comptes anuals consolidats d'acord amb les regles establertes a l'efecte a la normativa reguladora, en particular com s'assenyala en els articles següents.

Article 32. *Eliminació de resultats per operacions internes d'existències.*

1. Es consideren operacions internes d'existències totes aquelles en què una entitat del grup compra existències o actius en estat de venda a una altra també del grup, independentment del fet que per a l'entitat que ven constitueixin existències, actius en estat de venda, immobilitzat o inversions immobiliàries.

2. Els resultats produïts en aquestes operacions s'han de diferir, fins a l'exercici en què es realitzin, d'acord amb les regles següents:

a) L'import a diferir ha de ser igual a la diferència entre el valor comptable i el preu de venda.

b) El resultat s'entén realitzat quan s'alienin a tercers les mercaderies adquirides o els productes dels quals formin part les existències adquirides.

Si es tracta de pèrdues el resultat també s'entén realitzat quan hi hagi un deteriorament respecte del valor comptable de les existències o actius en estat de venda i fins al límit del deteriorament. A aquests efectes s'ha de registrar la pèrdua per deteriorament corresponent.

c) Quan les existències adquirides s'integrin, com a cost, en immobilitzats o inversions immobiliàries s'han d'aplicar les normes de l'article 33.

3. Quan com a conseqüència d'una operació interna quedi afectat un element de l'immobilitzat o de les inversions immobiliàries com a existències o actius en estat de venda, aquest canvi d'afectació ha de figurar en el compte del resultat econòmic patrimonial consolidat en una partida específica, «Actius transformats en existències o actius en estat de venda», per l'import del cost, net dels resultats interns.

Article 33. *Eliminació de resultats per operacions internes d'immobilitzat o d'inversions immobiliàries.*

1. Es consideren operacions internes d'immobilitzat o d'inversions immobiliàries totes aquelles en què una entitat del grup compra aquests elements a una altra també del grup, independentment del fet que per a l'entitat que ven constitueixin immobilitzat, inversions immobiliàries, existències o actius en estat de venda.

2. Els resultats produïts en aquestes operacions s'han de diferir, fins a l'exercici en què es realitzin, d'acord amb les regles següents:

a) L'import a diferir ha de ser igual a la diferència entre el valor comptable i el preu de venda.

b) El resultat s'entén realitzat quan:

b.1) S'alieni a tercers l'actiu adquirit.

b.2) S'alieni a tercers un altre actiu, al qual s'hagi incorporat com a cost l'amortització de l'actiu adquirit.

b.3) En cas que l'amortització no s'incorpori com a cost d'un actiu, el resultat s'entén realitzat en proporció a l'amortització, deteriorament o baixa en balanç de cada exercici.

b.4) Si es tracta de pèrdues, el resultat també s'entén realitzat quan hi hagi un deteriorament de valor respecte del valor comptable de l'immobilitzat o de la inversió immobiliària i fins al límit del deteriorament. A aquests efectes s'ha de registrar la corresponent pèrdua per deteriorament.

c) Quan l'amortització de l'actiu s'incorpori a les existències o als actius en estat de venda com a cost, s'han d'aplicar les normes de l'article 32.

3. Quan com a conseqüència d'una operació interna quedin afectades les existències o els actius en estat de venda com un element de l'immobilitzat o inversió immobiliària, aquest canvi d'afectació ha de figurar en el compte del resultat econòmic patrimonial consolidat en la partida específica «Treballs realitzats pel grup per al seu immobilitzat», per l'import del cost, net dels resultats interns.

Article 34. *Eliminació de resultats per operacions internes de serveis.*

1. Es consideren operacions internes de serveis totes aquelles en què una entitat del grup adquireixi serveis a una altra també del grup, inclosos els financers.

2. Quan els serveis adquirits s'incorporin com a cost d'un actiu, els resultats produïts en aquestes operacions s'han de diferir fins a l'exercici en què es realitzin, d'acord amb les regles següents:

a) L'import a diferir ha de ser igual a la diferència entre el preu d'adquisició o cost de producció del servei i el seu preu de venda.

b) El resultat s'entén realitzat d'acord amb el que disposen els articles 32 i 33.

Si es tracta de pèrdues, el resultat també s'entén realitzat quan hi hagi un deteriorament de valor respecte del preu d'adquisició o cost de producció dels actius, eventualment net d'amortitzacions, i fins al límit del deteriorament. A aquests efectes s'ha de registrar la corresponent pèrdua per deteriorament.

c) Quan aquests serveis s'incorporin com a cost d'un element d'immobilitzat o inversió immobiliària, s'han de registrar en el compte del resultat econòmic patrimonial consolidat en una partida específica, «Treballs realitzats pel grup per al seu immobilitzat», per l'import del cost, net dels resultats interns.

Article 35. *Eliminació de resultats per operacions internes d'actius financers.*

1. Es consideren operacions internes d'actius financers totes aquelles en què una entitat del grup adquireixi actius financers a una altra també del grup.

2. Els resultats produïts en aquestes operacions s'han de diferir, si s'escau fins a l'exercici en què es realitzin, d'acord amb les següents regles:

a) L'import a diferir ha de ser igual a la diferència entre el valor comptable i el preu de venda.

b) El resultat s'entén realitzat quan els actius financers esmentats s'alienin a tercers.

Si es tracta de pèrdues el resultat també s'entén realitzat quan hi hagi un deteriorament de valor respecte del valor comptable dels actius i fins al límit del deteriorament. A aquests efectes s'ha de registrar la corresponent pèrdua per deteriorament.

Article 36. *Reclassificació i eliminació de resultats per aplicació d'ajustos per canvis de valor i el reconeixement de subvencions en el patrimoni net.*

1. No obstant el que estableixen els articles anteriors, quan en els comptes consolidats s'apliqui el valor raonable a l'element patrimonial objecte de l'operació interna, el resultat intern s'ha de reclassificar, si s'escau, en l'import de la variació de valor raonable, a la corresponent partida de patrimoni net.

2. S'han d'eliminar els resultats comptabilitzats per les entitats adquirides derivats de transferències al compte del resultat econòmic patrimonial des de comptes de patrimoni net com a conseqüència d'operacions internes, pels imports dels epígrafs del balanç III «Ajustos per canvis de valor» i IV «Altres increments patrimonials pendents d'imputació a resultats» existents en la data d'adquisició. Aquests resultats s'han de considerar integrats en els epígrafs de patrimoni net dels quals procedeixin, a l'efecte de determinar l'excés o defecte de patrimoni net previst a l'apartat u de l'article 24.

Article 37. *Adquisició a tercers de passius financers emesos pel grup.*

1. Exclusivament als efectes de la formulació dels comptes consolidats, en l'adquisició a tercers de passius financers emesos per entitats del grup s'ha de registrar, si s'escau, un resultat.

2. El resultat es determina per la diferència entre el valor comptable del passiu en la data d'adquisició i el seu preu d'adquisició.

3. El resultat determinat segons el que estableixen els apartats anteriors ha de constar en el compte del resultat econòmic patrimonial consolidat sota la denominació «Beneficis per operacions amb passius financers del grup» o «Pèrdues per operacions amb passius financers del grup», segons correspongui.

4. S'han d'eliminar els ajustos, per aplicació del valor raonable o per qualsevol altre concepte, registrats amb posterioritat a l'adquisició a tercers d'aquests actius.

Article 38. *Eliminació de dividends interns.*

1. Es consideren dividends interns els registrats com a ingressos de l'exercici d'una entitat del grup que hagin estat distribuïts per una altra que pertanyi al mateix grup.
2. Aquests dividends han de ser eliminats i s'han de considerar reserves de l'entitat perceptora.
3. Quan es tracti de dividends a compte s'han d'eliminar contra la partida de patrimoni representativa d'aquests en l'entitat que els va distribuir.

CAPÍTOL III

Mètode d'integració proporcional i procediment de posada en equivalència

Secció 1a. Mètode d'integració proporcional

Article 39. *Definició del mètode.*

1. L'aplicació del mètode d'integració proporcional consisteix en la incorporació als comptes anuals consolidats de la porció d'actius, passius, despeses, ingressos, fluxos d'efectiu i altres partides dels comptes anuals de l'entitat multigrup corresponent al percentatge que del seu patrimoni net posseeixin les entitats del grup, sense perjudici de les homogeneïtzacions prèvies i dels ajustos i eliminacions que resultin pertinents, descrits en el capítol II anterior.
2. Els comptes de l'entitat multigrup a incorporar per aplicació de l'apartat anterior són els comptes anuals consolidats de l'entitat esmentada. En cas que aquests comptes no es formulin, a l'empara de qualsevol dels motius de dispensa que preveu la norma de consolidació, s'han de prendre els comptes anuals individuals.

Article 40. *Criteris aplicables.*

Per efectuar la integració proporcional s'han de tenir en compte, amb les adaptacions necessàries, les regles establertes en els articles 13 a 38 relatives al mètode d'integració global, tenint en compte el següent:

- a) L'agregació als comptes consolidats de les diferents partides dels comptes anuals de l'entitat multigrup s'ha de realitzar en la proporció que representi la participació de les entitats del grup en el patrimoni net d'aquella.
- b) Els crèdits i deutes, els ingressos i despeses, fluxos d'efectiu, ingressos pressupostaris i despeses pressupostàries i els resultats per operacions amb les entitats multigrup s'han d'eliminar en la proporció indicada a la lletra anterior. Les diferències que no s'hagin pogut eliminar han de figurar en partides independents dels comptes anuals consolidats.
- c) No ha de constar en els comptes consolidats cap partida corresponent a socis externs de l'entitat multigrup.
- d) En cas que les aportacions no dineràries realitzades per entitats del grup en l'entitat multigrup hagin generat resultats econòmics, en els comptes consolidats només s'ha de reconèixer la porció corresponent al patrimoni posseït pels altres partícips en l'entitat multigrup. Aquests resultats s'han d'eliminar ajustant el valor de l'actiu corresponent. S'ha de reconèixer l'import de qualsevol resultat negatiu quan l'operació hagi posat de manifest un deteriorament de valor dels actius transferits.

Secció 2a. Procediment de posada en equivalència o mètode de la participació

Article 41. *Descripció del procediment.*

1. Segons el procediment de posada en equivalència, o mètode de la participació, la inversió en una entitat s'ha de registrar inicialment per l'import que el percentatge

d'inversió de les entitats del grup representi sobre el patrimoni net de l'entitat, i s'ha d'incrementar o disminuir posteriorment per reconèixer el percentatge que correspongui a l'inversor en el resultat de l'exercici i en altres increments o disminucions directament imputables al patrimoni net obtinguts per l'entitat participada després de la data d'adquisició.

2. Quan a una entitat se li apliqui el procediment de posada en equivalència els comptes de l'entitat que s'han de considerar, als efectes de l'aplicació del que disposen els articles següents, són, si s'escau, els seus comptes anuals consolidats. En cas que aquests comptes no es formulin, a l'empara de qualsevol dels motius de dispensa previstos a la norma de consolidació, s'han de prendre els comptes anuals individuals.

Article 42. *Homogeneïtzació de la informació.*

1. Si l'entitat participada utilitza criteris de valoració diferents dels del grup, s'han d'efectuar els ajustos necessaris, prèviament a la posada en equivalència, en els termes que preveu l'article 15, quan aquestes diferències resultin significatives i sempre que es pugui disposar de la informació necessària.

2. Els comptes anuals de l'entitat participada s'han de referir a la mateixa data que els comptes anuals consolidats. A aquests efectes s'aplica l'apartat 2 de l'article 14. També és aplicable l'apartat 3 del mateix article, sempre que es pugui obtenir la informació necessària.

Article 43. *Primera aplicació del procediment de posada en equivalència.*

1. Quan s'apliqui per primera vegada el procediment de posada en equivalència, la participació en l'entitat s'ha de valorar en el balanç consolidat per l'import que el percentatge d'inversió de les entitats del grup representi sobre el patrimoni net de l'entitat.

Aquest import ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç consolidat a la partida 1. «Participacions posades en equivalència» de l'epígraf IV «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades»,

2. Si la diferència entre l'import al qual la participació estava comptabilitzada en els comptes individuals i el valor a què s'ha fet referència a l'apartat anterior és positiva, el fons de comerç posat de manifest s'ha d'incloure en el valor comptable de la inversió recollit a la partida «Participacions posades en equivalència» i se n'ha d'informar en la memòria.

En el supòsit excepcional que aquesta diferència sigui negativa s'ha de reconèixer en el compte del resultat econòmic patrimonial consolidat com un resultat positiu a la partida 25 «Diferència negativa de consolidació d'entitats posades en equivalència»,

3. Els resultats generats per l'entitat posada en equivalència s'han de reconèixer des de la data en què s'adquireix la influència significativa, el control conjunt en el cas d'entitats multigrup o el control en el cas d'entitats de crèdit o d'assegurances.

Article 44. *Consolidacions posteriors.*

1. El valor comptable en el balanç consolidat de la participació en l'entitat s'ha de modificar, augmentant-lo o disminuint-lo, en la proporció que correspongui a les entitats del grup, per les variacions experimentades en el patrimoni net de l'entitat participada des de la valoració inicial, una vegada eliminada la proporció procedent dels resultats no realitzats generats en transaccions entre aquesta entitat i les entitats del grup, sempre que siguin significatives i en la mesura en què es pugui obtenir la informació necessària per a això.

2. El major valor, si s'escau, atribuït a la participació com a conseqüència del que estableix l'article 20 s'ha de reduir en exercicis posteriors, amb càrrec als resultats consolidats o a una altra partida de patrimoni net que correspongui i a mesura que es depreciïn, siguin baixa o s'alienin a tercers els elements patrimonials corresponents. De la mateixa manera, és procedent el càrrec a resultats consolidats quan es produeixin

pèrdues per deteriorament del valor prèviament reconegut d'elements patrimonials de l'entitat participada, amb el límit de la plusvàlua assignada a aquests en la data de primera posada en equivalència.

3. En cada exercici posterior a la primera aplicació del procediment:

a) Les variacions en el valor de la participació corresponents a resultats de l'exercici de la participada han de formar part dels resultats consolidats, figurant de forma explícita en el compte del resultat econòmic patrimonial consolidat, a la partida 23 «Participació en beneficis/pèrdues d'entitats posades en equivalència»,

b) Tanmateix, en cas que l'entitat participada incorri en pèrdues, la reducció del compte representatiu de la inversió ha de tenir com a límit el propi valor comptable de la inversió calculat per posada en equivalència.

Una vegada que s'hagi reduït a zero el valor de la participació, les pèrdues addicionals, i el corresponent passiu s'han de reconèixer en la mesura en què s'hagi incorregut en obligacions legals, contractuals, implícites o tàcites, o bé si el grup d'entitats ha efectuat pagaments en nom de l'entitat participada.

Si l'entitat participada obté guanys amb posterioritat, s'han de reconèixer en comptes anuals consolidats quan assoleixin les pèrdues no reconegudes.

Els ingressos i les despeses de l'entitat participada que s'hagin imputat directament al patrimoni net s'han de tractar de forma anàloga a aquests.

c) Les variacions en el valor de la participació corresponents a altres variacions del patrimoni net, ja sigui per canvis en el patrimoni net de l'entitat participada que ella mateixa no hagi reconegut en el seu resultat de l'exercici, o reserves generades procedents de resultats d'exercicis anteriors, s'han de mostrar en les corresponents partides o epígrafs del patrimoni net, conforme a la seva naturalesa.

d) Els beneficis distribuïts per l'entitat participada han de reduir el valor comptable de la participació en el balanç consolidat, i s'han de considerar reserves de l'entitat que posseeixi la participació. Quan es tracti de dividends a compte, s'ha de reduir el valor comptable de la participació amb càrrec als resultats de l'entitat que els hagi rebut.

Article 45. *Modificació de la participació.*

1. En una nova adquisició de participacions en l'entitat posada en equivalència, la inversió addicional i el nou fons de comerç o diferència negativa de consolidació s'han de determinar de la mateixa manera que la primera inversió i en els percentatges sobre el patrimoni net que correspongui a la dita inversió. Si en relació amb una mateixa participada sorgeix un fons de comerç i una diferència negativa de consolidació, la diferència negativa s'ha de reduir fins al límit del fons de comerç implícit, circumstància que motiva la minoració de la participació posada en equivalència.

2. En una reducció de participacions en l'entitat en la qual es mantingui la influència significativa, la partida representativa de la inversió s'ha de valorar aplicant les regles establertes en els articles anteriors, pels imports que corresponguin al percentatge de participació que es reté. El resultat derivat de l'operació s'ha d'ajustar per les imputacions a resultats consolidats anteriors a l'alienació motivades per:

a) Els resultats obtinguts per l'entitat participada.

b) L'aplicació del valor raonable als elements patrimonials de l'entitat participada en la data de primera posada en equivalència.

c) Els ajustos del valor raonable imputats directament a patrimoni net que es corresponguin amb la reducció en el percentatge de participació.

3. Quan una nova adquisició de participacions en l'entitat no impliqui un augment en el percentatge de participació, no poden sorgir noves diferències respecte de les de primera posada en equivalència, sense que es modifiqui el fons de comerç de consolidació calculat de forma implícita ni els comptes de patrimoni net amb denominació específica.

Quan una reducció de participacions en l'entitat no impliqui una reducció en el percentatge de participació en aquesta, s'ha de reduir el valor de la partida representativa

de la inversió i de les reserves en entitats posades en equivalència en l'import obtingut com a conseqüència de la reducció, i s'ha d'eliminar el resultat que, si s'escau, hagi estat registrat per l'entitat inversora.

4. Si l'augment o reducció del percentatge de participació sense que es produeixi una inversió addicional o una desinversió implica la modificació del valor de les participacions en l'entitat participada, s'ha de reconèixer el resultat corresponent a la partida 23 «Participació en beneficis/pèrdues d'entitats posades en equivalència» del compte del resultat econòmic patrimonial consolidat.

Article 46. *Pèrdues per deteriorament del valor.*

1. Una vegada que s'hagi aplicat el procediment de posada en equivalència i s'hagin reconegut les pèrdues de l'entitat participada d'acord amb l'article 44, l'inversor ha d'aplicar en els comptes consolidats el que estableix la normativa aplicable, per determinar si és necessari reconèixer pèrdues per deteriorament addicionals respecte a la inversió neta que tingui en l'entitat participada.

2. L'anàlisi del deteriorament del fons de comerç no es pot portar a terme de forma separada, sinó en funció del que estableix l'apartat anterior. Les pèrdues per deteriorament no s'han d'assignar a cap actiu concret, inclòs el fons de comerç de consolidació, que formi part del valor en llibres de la inversió en la participada. Per consegüent, les reversions d'aquestes pèrdues per deteriorament s'han de reconèixer d'acord amb el que disposa la normativa aplicable.

CAPÍTOL IV

Comptes anuals consolidats

Article 47. *Documents que integren els comptes anuals consolidats.*

1. Els comptes anuals consolidats comprenen el balanç consolidat, el compte del resultat econòmic patrimonial consolidat, l'estat de canvis en el patrimoni net consolidat, l'estat de fluxos d'efectiu consolidat, l'estat de liquidació del pressupost consolidat i la memòria consolidada.

2. Aquests documents formen una unitat i s'han de redactar amb claredat i mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat econòmic patrimonial i de l'execució del pressupost del grup.

3. L'aplicació sistemàtica i regular dels requisits de la informació i principis i criteris comptables inclosos en el marc conceptual del Pla general de comptabilitat pública ha de conduir al fet que els comptes anuals consolidats mostrin la imatge fidel.

4. Quan es consideri que el compliment dels requisits de la informació i principis i criteris comptables no és suficient per mostrar la imatge fidel, s'ha de subministrar en la memòria la informació complementària necessària per assolir aquest objectiu.

5. En els casos excepcionals en què aquest compliment sigui incompatible amb la imatge fidel que han de proporcionar els comptes anuals consolidats, s'ha de considerar improcedent l'esmentada aplicació. En aquests casos, en la memòria consolidada s'ha de motivar de manera suficient aquesta circumstància i s'ha d'explicar la seva influència sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats del grup.

Article 48. *Formulació dels comptes anuals consolidats.*

1. Els comptes anuals consolidats els ha de formular l'entitat dominant i s'han de referir a l'exercici pressupostari.

2. El balanç, el compte del resultat econòmic patrimonial, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de fluxos d'efectiu, l'estat de liquidació del pressupost i la memòria consolidats han d'estar identificats; s'ha d'indicar de forma clara i en cada un dels documents esmentats la seva denominació, el grup al qual corresponen i l'exercici a què es refereixen.

3. Els comptes anuals consolidats s'han d'elaborar expressant els valors en euros; tanmateix, els valors es poden expressar en milers o milions d'euros quan la magnitud de les xifres ho aconselli, circumstància que s'ha d'indicar en els comptes anuals consolidats.

Article 49. Estructura dels comptes anuals consolidats.

L'estructura dels comptes anuals consolidats s'ha d'adaptar al que estableix l'annex d'aquesta norma.

Article 50. Normes comunes al balanç, el compte de resultat econòmic patrimonial, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu consolidats.

Sense perjudici del que disposen les normes particulars de cada un dels estats que componen els comptes anuals consolidats, el balanç, el compte de resultat econòmic patrimonial, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu consolidats s'han de formular tenint en compte les regles següents:

1. En cada partida han de figurar, a més de les xifres de l'exercici que es tanca, les que corresponen a l'exercici immediatament anterior, excepte en la primera part de l'estat de canvis en el patrimoni net. No obstant això, per al primer exercici que es formulin comptes consolidats es poden ometre les xifres de l'exercici anterior.

A aquests efectes, quan les xifres de l'exercici corrent no siguin comparables amb les de l'exercici anterior, o bé perquè s'ha produït una modificació en l'estructura dels comptes, o bé perquè s'ha realitzat un canvi de criteri comptable o esmena d'error o bé perquè s'ha produït una reorganització administrativa, s'han d'adaptar els imports de l'exercici precedent als efectes de la seva presentació en l'exercici al qual es refereixen els comptes anuals consolidats, i se n'ha d'informar en la memòria.

Quan la composició de les entitats incloses en la consolidació hagi variat considerablement en el curs d'un exercici, s'ha d'incloure en la memòria la informació necessària perquè la comparació de successius estats financers mostri els principals canvis que han tingut lloc entre exercicis.

2. No hi poden figurar les partides a les quals no correspongui cap import en l'exercici ni en el precedent.

3. No es pot modificar l'estructura d'un exercici a un altre, tret de casos excepcionals que s'han d'indicar en la memòria.

4. Es poden afegir noves partides a les previstes en el model sempre que el seu contingut no estigui previst en les existents.

5. Es pot fer una subdivisió més detallada de les partides que apareixen en el model.

6. Es poden agrupar les partides precedides de xifres aràbigues en el balanç, en l'estat de canvis en el patrimoni net i en l'estat de fluxos d'efectiu, o de lletres en el compte del resultat econòmic patrimonial, si només representen un import irrellevant per mostrar la imatge fidel o si s'afavoreix la claredat.

7. Quan escaigui, cada partida ha de contenir una referència creuada a la informació corresponent dins de la memòria.

Article 51. Balanç consolidat.

1. El balanç consolidat comprèn, amb la deguda separació, l'actiu i el passiu de l'entitat dominant i de les entitats a les quals s'apliqui el mètode d'integració global, sense perjudici dels ajustos i eliminacions que escaiguin, així com el patrimoni net que ha d'incloure en partida específica separada la part que correspongui a socis externs al grup.

2. A més s'han d'integrar en el balanç consolidat els actius i passius de les entitats a les quals s'apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup en el seu capital social o patrimoni i sense perjudici dels ajustos i eliminacions que escaiguin.

3. L'epígraf III de l'actiu no corrent «Inversions immobiliàries» inclou inversions immobiliàries en curs i avançaments.

4. L'epígraf VI de l'actiu no corrent «Actius per impost diferit» i l'epígraf IV del passiu no corrent «Passius per impost diferit» es determinen d'acord amb les normes del Pla general de comptabilitat.

5. En el balanç consolidat també han de constar partides específiques derivades de l'aplicació dels diferents mètodes i procediments de consolidació.

6. Els crèdits i deutes amb entitats incloses en la consolidació pel procediment de posada en equivalència o pel d'integració proporcional en la part no eliminada han de constar separatament en les rúbriques d'actiu o passiu corresponents.

7. Els crèdits i deutes amb entitats del grup, multigrup i associades no incloses en el perímetre de consolidació han de constar separatament en les rúbriques d'actiu o passiu corresponents.

8. El balanç consolidat s'ha de formular tenint en compte el que estableixen les normes d'elaboració del balanç del Pla general de comptabilitat pública, sense perjudici del que estableixen els apartats anteriors.

Article 52. *Compte del resultat econòmic patrimonial consolidat.*

1. Aquest compte recull el resultat econòmic patrimonial consolidat obtingut en l'exercici i està format pels ingressos i les despeses de l'entitat dominant i de les entitats a les quals s'apliqui el mètode d'integració global, tret de quan sigui procedent la seva imputació directa al patrimoni net d'acord amb el que preveuen les normes de reconeixement i valoració del Pla general de comptabilitat pública, sense perjudici dels ajustos i eliminacions que escaiguin, i el resultat econòmic patrimonial consolidat, amb distinció de la part atribuïda a l'entitat dominant i als socis externs al grup.

A més s'han d'integrar en el compte del resultat econòmic patrimonial consolidat els ingressos i les despeses de les entitats a les quals s'apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup en el seu patrimoni, excepte quan escaigui la seva imputació directa al patrimoni net d'acord amb el que preveuen les normes de reconeixement i valoració del Pla general de comptabilitat pública, i sense perjudici dels ajustos i eliminacions que escaiguin.

2. L'impost sobre societats ha de figurar, si s'escau, a la partida 11 «Altres despeses de gestió ordinària».

3. La partida 15 «Resultat per la pèrdua de control de participacions consolidades» es determina d'acord amb les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

4. La partida 16 «Diferència negativa de consolidació en entitats consolidades» es determina d'acord amb les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, i ha d'incloure la diferència negativa en combinacions de negocis.

5. Les partides 23 «Participació en beneficis (pèrdues) d'entitats posades en equivalència», 24 «Deteriorament i resultat per pèrdua d'influència significativa de participacions posades en equivalència o del control conjunt d'una entitat multigrup» i 25 «Diferència negativa de consolidació d'entitats posades en equivalència» es determinen d'acord amb les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

6. L'epígraf IV «Resultat de l'exercici procedent d'operacions interrompudes net d'impostos» es refereix exclusivament a entitats que apliquen el Pla general de comptabilitat i es determina conforme a les normes que estableix el mateix Pla.

7. En el compte del resultat econòmic patrimonial consolidat també han de constar partides específiques derivades de l'aplicació dels diferents mètodes i procediments de consolidació.

8. Els ingressos i despeses derivats de transaccions amb entitats incloses en la consolidació pel procediment de posada en equivalència o pel d'integració proporcional en la part no eliminada han de constar separatament en les rúbriques d'ingressos o despeses corresponents.

9. Els ingressos i despeses derivats de transaccions amb entitats del grup, multigrup i associades no incloses en el perímetre de consolidació han de constar separatament en les rúbriques d'ingressos i despeses corresponents.

10. El compte del resultat econòmic patrimonial consolidat s'ha de formular tenint en compte el que estableixen les normes d'elaboració del compte del resultat econòmic patrimonial del Pla general de comptabilitat pública, sense perjudici del que estableixen els apartats anteriors.

Article 53. *Estat de canvis en el patrimoni net consolidat.*

L'estat de canvis en el patrimoni net consolidat té dues parts:

- Estat total de canvis en el patrimoni net consolidat.
- Estat d'ingressos i despeses reconeguts consolidat.

1. En la primera part, «Estat total de canvis en el patrimoni net consolidat», s'ha d'informar de tots els canvis esdevinguts en el patrimoni net distingint:

- a) Els ajustos en el patrimoni net deguts a canvis en criteris comptables i correccions d'errors.
- b) Els ingressos i despeses consolidats reconeguts en l'exercici.
- c) Les operacions amb l'entitat o entitats propietàries, en què aquestes actuïn com a tals.
- d) Altres variacions que es produeixin en el patrimoni net.

2. En la segona part, «Estat d'ingressos i despeses reconeguts consolidats», s'han de recollir els canvis en el patrimoni net derivats de:

I) El resultat econòmic patrimonial consolidat de l'exercici.

II) Els ingressos i les despeses de l'entitat dominant i de les entitats a les quals s'apliqui el mètode d'integració global quan sigui procedent la seva imputació directa al patrimoni net d'acord amb el que preveuen les normes de reconeixement i valoració del Pla general de comptabilitat pública, sense perjudici dels ajustos i eliminacions que escaiguin.

Els ingressos i les despeses de les entitats a les quals s'apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup en el seu patrimoni, quan sigui procedent la seva imputació directa al patrimoni net d'acord amb el que preveuen les normes de reconeixement i valoració del Pla general de comptabilitat pública, sense perjudici dels ajustos i eliminacions que escaiguin.

Les partides 5 «Per guanys i pèrdues actuàries i altres ajustos», 6 «Diferències de conversió» i 7 «Efecte impositiu» es refereixen només a entitats que apliquen el Pla general de comptabilitat i es determinen conforme a les normes previstes en el mateix Pla.

III) Les transferències al compte del resultat econòmic patrimonial, o al valor inicial de la partida coberta, d'ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net.

Les partides 5 «Diferències de conversió» i 6 «Efecte impositiu» es refereixen només a entitats que apliquen el Pla general de comptabilitat i es determinen conforme a les normes que estableix el mateix Pla.

L'estat de canvis en el patrimoni net consolidat s'ha de formular tenint en compte el que estableixen les normes d'elaboració de l'estat de canvis en el patrimoni net del Pla general de comptabilitat pública, sense perjudici del que estableixen els apartats anteriors.

Article 54. *Estat de fluxos d'efectiu consolidat.*

1. L'estat de fluxos d'efectiu consolidat informa sobre l'origen i destí dels moviments que hi ha hagut en les partides monetàries representatives d'efectiu i altres actius líquids equivalents, i classifica els moviments per activitats i indica la variació neta d'aquesta magnitud en l'exercici.

L'estat de fluxos d'efectiu consolidat s'ha d'elaborar conforme al model inclòs a l'annex d'aquesta norma.

No obstant això, si l'entitat dominant no disposa de la informació necessària per elaborar-lo pot presentar la informació relativa als fluxos de les activitats de gestió diferenciant els que corresponguin a entitats sotmeses a principis comptables públics i els que corresponguin a la resta d'entitats. En aquest cas, la informació sobre cobraments i pagaments de les entitats sotmeses a principis comptables públics s'ha d'oferir amb el nivell de desagregació previst en el model inclòs a l'annex d'aquesta norma.

2. L'estat de fluxos d'efectiu consolidat ha de comprendre amb la deguda separació els cobraments i els pagaments de l'entitat dominant i de les entitats integrades globalment, sense perjudici dels ajustos i eliminacions que escaiguin.

3. A més s'han d'integrar en l'estat de fluxos d'efectiu consolidat els cobraments i pagaments de les entitats a les quals s'apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup en el seu patrimoni, sense perjudici dels ajustos i eliminacions que escaiguin.

4. La classificació dels fluxos d'efectiu per activitats s'ha de fer considerant el grup com una unitat, per la qual cosa s'han d'eliminar els fluxos d'efectiu per operacions entre entitats del conjunt consolidable, en la part que correspongui.

5. L'estat de fluxos d'efectiu consolidat s'ha de formular tenint en compte el que estableixen les normes d'elaboració de l'estat de fluxos d'efectiu del Pla general de comptabilitat pública, sense perjudici del que estableixen els apartats anteriors.

Article 55. *Estat de liquidació del pressupost consolidat.*

L'estat de liquidació del pressupost consolidat comprèn, amb la deguda separació, la liquidació consolidada del pressupost de despeses i del pressupost d'ingressos, així com el resultat pressupostari consolidat de les entitats del grup que tinguin pressupost limitador.

Article 56. *Memòria consolidada.*

La memòria consolidada completa, amplia i comenta la informació continguda en els altres documents que integren els comptes anuals consolidats. S'ha de formular tenint en compte que:

1. El model de memòria consolidada recull la informació mínima a consignar; no obstant això, en els casos en què la informació que se sol·licita no sigui significativa no s'han d'emplenar les notes corresponents a aquesta informació. Si com a conseqüència d'això certes notes no tenen contingut i, per tant, no s'emplenen, s'ha de mantenir, per a aquelles notes que sí que tinguin contingut, la numeració prevista en el model de memòria consolidada, i s'ha d'incorporar en la dita memòria consolidada una relació de les notes que no tenen contingut.

2. S'ha d'indicar qualsevol altra informació no inclosa en el model de la memòria consolidada que sigui necessària per permetre el coneixement de la situació i activitat del grup en l'exercici, per facilitar la comprensió dels comptes anuals consolidats objecte de presentació, amb la finalitat que aquests reflecteixin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat econòmic patrimonial i de la liquidació del pressupost del grup.

ANNEX
Models de comptes anuals consolidats
Balanç consolidat

ACTIU	NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1	PATRIMONI NET I PASSIU	NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1	
<p>A) Actiu no corrent</p> <p>I. Immobilitzat intangible</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Fons de comerç de consolidació 2. Altre immobilitzat intangible <p>II. Immobilitzat material</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Terrenys i construccions 2. Infraestructures i béns del patrimoni històric 3. Altre immobilitzat material 4. Immobilitzat en curs i avançaments <p>III. Inversions immobiliàries</p> <p>IV. Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Participacions posades en equivalència 2. Crèdits a entitats integrades proporcionalment o per posada en equivalència 3. Altres inversions <p>V. Inversions financeres a llarg termini</p> <p>VI. Actius per impost diferit</p>				<p>A) Patrimoni net</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Patrimoni aportat II. Patrimoni generat <ol style="list-style-type: none"> 1. Reserves 2. Resultats d'exercicis anteriors 3. Resultats d'exercici atribuïts a l'entitat dominant <p>III. Ajustos per canvis de valor</p> <p>IV. Altres increments patrimonials pendents d'imputació a resultats</p> <p>V. Socis externs</p> <p>B) Passiu no corrent</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Provisions a llarg termini II. Deutes a llarg termini <ol style="list-style-type: none"> 1. Obligacions i altres valors negociables 2. Deutes amb entitats de crèdit 3. Altres deutes 				

ACTIU	NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1	PATRIMONI NET I PASSIU	NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
B) Actiu corrent							
I. Actius en estat de venda							
II Existències							
III. Deutors i altres comptes a cobrar							
IV. Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades							
1. Crèdits a entitats integrades proporcionalment o per posada en equivalència							
2. Altres inversions							
V. Inversions financeres a curt termini							
VI. Ajustos per periodificació							
VII. Efectiu i altres actius líquids equivalents							
TOTAL ACTIU				TOTAL PATRIMONI NET I PASSIU			
				III. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a llarg termini			
				1. Deutes amb entitats integrades proporcionalment o per posada en equivalència			
				2. Altres deutes			
				IV. Passius per impost diferit			
				C) Passiu corrent			
				I. Provisions a curt termini			
				II. Deutes a curt termini			
				1. Obligacions i altres valors negociables			
				2. Deutes amb entitats de crèdit			
				3. Altres deutes			
				III. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a curt termini			
				1. Deutes amb entitats integrades proporcionalment o per posada en equivalència			
				2. Altres deutes			
				IV. Creditors i altres comptes a pagar			
				V. Ajustos per periodificació			

Compte del resultat econòmic patrimonial consolidat

	NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
1. Ingressos tributaris i cotitzacions socials a) Ingressos tributaris b) Cotitzacions socials			
2. Transferències i subvencions rebudes a) De l'exercici b) Imputació de subvencions per a l'immobilitzat no financer c) Imputació de subvencions per a actius corrents i altres			
3. Vendes netes i prestacions de serveis a) Vendes netes b) Prestació de serveis			
4. Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació i deteriorament de valor			
5. Treballs realitzats pel grup per al seu immobilitzat			
6. Altres ingressos de gestió ordinària			
7. Excessos de provisions			
A) TOTAL INGRESSOS DE GESTIÓ ORDINÀRIA (1+2+3+4+5+6+7)			
8. Despeses de personal a) Sous, salaris i assimilats b) Càrregues socials			
9. Transferències i subvencions concedides			
10. Aprovisionaments a) Consum de mercaderies, primeres matèries i altres aprovisionaments b) Deteriorament de valor de mercaderies, primeres matèries i altres aprovisionaments			
11. Altres despeses de gestió ordinària			
12. Amortització de l'immobilitzat			
B) TOTAL DE DESPESES DE GESTIÓ ORDINÀRIA (8+9+10+11+12)			
I Resultat (estalvi o desestalvi) de la gestió ordinària (A+B)			

	NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
13. Deteriorament de valor i resultats per alienació de l'immobilitzat no financer i actius en estat de venda a) Deteriorament de valor b) Baixes i alienacions c) Imputació de subvencions per a l'immobilitzat no financer			
14. Altres partides no ordinàries			
15. Resultat per la pèrdua de control de participacions consolidades			
16. Diferència negativa de consolidació d'entitats consolidades			
II Resultat de les operacions no financeres (I+13+14+15+16)			
17. Ingressos financers a) De participacions en instruments de patrimoni b) De valors negociables i de crèdits de l'actiu immobilitzat			
18. Despeses financeres			
19. Despeses financeres imputades a l'actiu			
20. Variació del valor raonable en actius i passius financers a) Actius i passius a valor raonable amb imputació en resultats b) Imputació al resultat de l'exercici per actius financers disponibles per a la venda			
21. Diferències de canvi			
22. Deteriorament de valor, baixes i alienacions d'actius i passius financers			
III Resultat de les operacions financeres (17+18+19+20+21+22)			
23. Participació en beneficis (pèrdues) d'entitats posades en equivalència			
24. Deteriorament i resultat per pèrdua d'influència significativa de participacions posades en equivalència o del control conjunt sobre una entitat multigrup			
25. Diferència negativa de consolidació d'entitats posades en equivalència			
IV Resultat de l'exercici procedent d'operacions interrompudes net d'impostos			
V Resultat (estalvi o desestalvi) consolidat de l'exercici (II+III+23+24+25+IV)			
Resultat atribuït a l'entitat dominant			
Resultat atribuït a socis externs			

ESTAT DE CANVIS EN EL PATRIMONI NET CONSOLIDAT

1. Estat total de canvis en el patrimoni net consolidat

	NOTES EN MEMÒRIA	I. Patrimoni aportat	II. Patrimoni generat	III. Ajustos per canvis de valor	IV. Altres increments patrimonials	V. Socis externs	Total
A. PATRIMONI NET AL FINAL DE L'EXERCICI N-1							
B. AJUSTOS PER CANVIS DE CRITERIS COMPTABLES I CORRECCIÓ D'ERRORS							
C. PATRIMONI NET INICIAL AJUSTAT DE L'EXERCICI N (A+B)							
D. VARIACIONS DEL PATRIMONI NET EXERCICI N							
1. Total ingressos i despeses consolidats reconeguts en l'exercici							
2. Operacions amb l'entitat o entitats propietàries							
3. Altres variacions del patrimoni net							
E. PATRIMONI NET AL FINAL DE L'EXERCICI N (C+D)							

2. Estat d'ingressos i despeses reconeguts consolidat

	NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
I. Resultat econòmic patrimonial consolidat de l'exercici			
II. Ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net:			
1. Immobilitzat no financer			
2. Actius i passius financers			
3. Cobertures comptables			
4. Altres increments patrimonials			
5. Per guanys i pèrdues actuàries i altres ajustos			
6. Diferències de conversió			
7. Efecte impositiu			
Total (1+2+3+4+5+6+7)			
III. Transferències al compte del resultat econòmic patrimonial o al valor inicial de la partida coberta:			
1. Immobilitzat no financer			
2. Actius i passius financers			
3. Cobertures comptables			
4. Altres increments patrimonials			
5. Diferències de conversió			
6. Efecte impositiu			
Total (1+2+3+4+5+6)			
IV. TOTAL ingressos i despeses consolidats reconeguts (I+II+III)			
Total d'ingressos i despeses atribuïts a l'entitat dominant			
Total d'ingressos i despeses atribuïts a socis externs			

Estat de fluxos d'efectiu consolidat

	NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
I. FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS DE GESTIÓ			
A) Cobraments:			
1. Ingressos tributaris i cotitzacions socials			
2. Transferències i subvencions rebudes			
3. Vendes netes i prestacions de serveis			
4. Gestió de recursos recaptats per compte d'altres ens			
5. Interessos i dividendes cobrats			
6. Altres cobraments			
B) Pagaments:			
7. Despeses de personal			
8. Transferències i subvencions concedides			
9. Aprovisionaments			
10. Altres despeses de gestió			
11. Gestió de recursos recaptats per compte d'altres ens			
12. Interessos pagats			
13. Altres pagaments			
Fluxos nets d'efectiu per activitats de gestió (+A-B)			
II. FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS D'INVERSIÓ			
C) Cobraments:			
1. Venda d'inversions reals			
2. Venda d'actius financers			
3. Altres cobraments de les activitats d'inversió			
D) Pagaments:			
4. Compra d'inversions reals			
5. Compra d'actius financers			
6. Altres pagaments de les activitats d'inversió			
Fluxos nets d'efectiu per activitats d'inversió (+C-D)			

	NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
III. FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS DE FINANÇAMENT			
E) Cobraments a l'entitat o entitats propietàries: <ol style="list-style-type: none"> 1. Venda de participacions de socis externs 2. Altres cobraments a l'entitat o entitats propietàries 			
F) Pagaments a l'entitat o entitats propietàries: <ol style="list-style-type: none"> 3. Adquisició de participacions de socis externs 4. Altres pagaments a l'entitat o entitats propietàries 			
G) Cobraments per emissió de passius financers: <ol style="list-style-type: none"> 5. Obligacions i altres valors negociables 6. Préstecs rebuts 7. Altres deutes 			
H) Pagaments per reemborsament de passius financers: <ol style="list-style-type: none"> 8. Obligacions i altres valors negociables 9. Préstecs rebuts 10. Altres deutes 			
Fluxos nets d'efectiu per activitats de finançament (+E-F+G-H)			
IV. FLUXOS D'EFECTIU PENDENTS DE CLASSIFICACIÓ			
I) Cobraments pendents d'aplicació			
J) Pagaments pendents d'aplicació			
Fluxos nets d'efectiu pendents de classificació (+I-J)			
V. EFECTE DE LES VARIACIONS DELS TIPUS DE CANVI			
VI. INCREMENT/DISMINUCIÓ NETA DE L'EFECTIU I ACTIUS LÍQUIDS EQUIVALENTS A L'EFECTIU (I+II+III+IV+V)			
Efectiu i actius líquids equivalents a l'efectiu a l'inici de l'exercici			
Efectiu i actius líquids equivalents a l'efectiu al final de l'exercici			

Estat de liquidació del pressupost consolidat de les entitats amb pressupost limitador

I. Liquidació del pressupost de despeses. Classificació per programes

PROGRAMA PRESSUPOSTARI	DESCRIPCIÓ	CRÈDITS PRESSUPOSTARIS			OBLIGACIONS RECONEGUDES NETES	PAGAMENTS	OBLIGACIONS PENDENTS DE PAGAMENT A 31/DES	ROMANENTS DE CRÈDIT
		INICIALS	MODIFICACIONS	DEFINITIUS				
	Total							

II. Liquidació del pressupost de despeses. Classificació econòmica

CLASSIFICACIÓ ECONÒMICA	DESCRIPCIÓ	CRÈDITS PRESSUPOSTARIS			OBLIGACIONS RECONEGUDES NETES	PAGA- MENTS	OBLIGACIONS PENDENTS DE PAGAMENT A 31/DES	ROMANENTS DE CRÈDIT
		INICIALS	MODIFICACIONS	DEFINITIUS				
	Total							

IV. Resultat pressupostari consolidat

CONCEPTES	DRETS RECONEGUTS NETS	OBLIGACIONS RECONEGUDES NETES	RESULTAT PRESSUPOSTARI
a. Operacions corrents			
b. Operacions de capital			
c. Operacions comercials.....			
1. Total operacions no financeres (a+b+c)			
d. Actius financers			
e. Passius financers			
2. Total operacions financeres (d+e).....			
I. RESULTAT PRESSUPOSTARI CONSOLIDAT DE L'EXERCICI (I = 1+2)			

Memòria consolidada

Contingut de la memòria consolidada

1. Entitats del grup.
2. Entitats multigrup i associades.
3. Informació dels subgrups d'entitats.
4. Bases de presentació dels comptes anuals consolidats.
5. Normes de reconeixement i valoració.
6. Ajustos i eliminacions.
7. Combinacions de negocis i operacions de reestructuració empresarial.
8. Fons de comerç de consolidació.
9. Diferència negativa de consolidació.
10. Socis externs.
11. Modificacions en el percentatge de participació en entitats del grup.
12. Partides corresponents a entitats multigrup.
13. Participacions en entitats posades en equivalència.
14. Immobilitzat material.
15. Inversions immobiliàries.
16. Immobilitzat intangible.
17. Actius financers.
18. Passius financers.
19. Patrimoni net.
20. Provisions i contingències.
21. Informació pressupostària.
22. Altra informació que afecti els comptes anuals consolidats.
23. Indicadors financers i patrimonials.
24. Fets posteriors al tancament.

1. *Entitats del grup*

1.1 Entitat dominant.

Identificació.

1.2 Entitats dependents.

a) Entitats a integrar en la consolidació.

– Identificació de les entitats dependents a integrar en la consolidació.

Aquestes entitats s'han d'agrupar en funció del procediment pel qual s'hagin integrat, d'acord amb la seva naturalesa jurídica i amb la seva classificació orgànica.

Si s'escau, s'ha d'informar de l'opinió manifestada per l'auditor en l'informe d'auditoria corresponent de cadascun dels comptes integrats en la consolidació.

– Exercici econòmic i data de tancament de l'exercici dels comptes anuals, si aquests es refereixen a una data o un exercici que difereix dels aplicats en la consolidació.

– Supòsit dels que preveu l'article 2 d'aquestes normes de consolidació pel qual s'ha inclòs cada entitat en el grup.

– Percentatge de participació directa o indirecta de les entitats del grup en les entitats en què no es tingui una participació del 100%, precisant l'entitat titular de la participació.

– Identificació de les entitats dependents classificades com a mantingudes per a la venda.

b) Entitats a excloure de la consolidació.

– Identificació de les entitats dependents que s'exclouen del perímetre de la consolidació, ordenades en funció de les causes d'exclusió que preveu l'article 8 d'aquestes normes de consolidació, i dins de cadascuna d'elles, segons la seva forma jurídica i classificació orgànica.

– Percentatge de participació directa o indirecta de les entitats del grup en les entitats en què no es tingui una participació del 100%, precisant l'entitat titular de la participació.

– Patrimoni net de l'últim exercici conegut, assenyalant els imports corresponents a capital o patrimoni, reserves i resultats.

1.3 Importància relativa de les entitats del grup.

Es considera que la magnitud representativa de la importància relativa és:

– En les entitats del sector públic que realitzen activitats administratives:

- si el seu pressupost de despeses té caràcter limitador; l'import total de les obligacions reconegudes netes.

- si el seu pressupost de despeses té caràcter estimatiu; l'import total dels creditors reconeguts per operacions derivades de l'activitat.

– En les entitats del sector públic que realitzen activitats empresarials; l'import de les despeses d'explotació de l'exercici.

– En les fundacions del sector públic; l'import de les despeses de l'exercici derivades tant de l'activitat pròpia com de l'activitat mercantil.

2. Entitats multigrup i associades

a) Entitats a integrar en la consolidació

– Identificació de les entitats multigrup i associades a integrar en la consolidació.

– Percentatge de participació directa o indirecta de les entitats del grup en les entitats multigrup i associades, precisant l'entitat titular de la participació.

– Supòsit que determina la seva configuració com a entitat multigrup o associada.

Entitats multigrup

S'ha d'informar sobre:

– Mètode o procediment de consolidació aplicat i justificació per al seu ús.

– Exercici econòmic i data de tancament de l'exercici dels comptes anuals d'una entitat multigrup, si aquests es refereixen a una data o un exercici que difereix dels aplicats en la consolidació.

– Si s'escau, s'ha d'informar de l'opinió manifestada per l'auditor en l'informe d'auditoria corresponent de cadascun dels comptes de les entitats multigrup.

– Identificació de les entitats multigrup classificades com a mantingudes per a la venda.

Entitats associades

S'ha d'informar sobre:

– Raons per les quals s'ha obviat la presumpció que no es té influència significativa si l'entitat inversora posseeix, directament o indirectament, menys del 20 per cent dels drets de vot reals i potencials en la participada, quan l'entitat inversora hagi arribat a la conclusió que exerceix aquesta influència.

– Raons per les quals s'ha obviat la presumpció que es té influència significativa si l'entitat inversora posseeix, directament o indirectament, el 20 per cent o més dels drets de vot reals i potencials en la participada, quan l'entitat inversora hagi arribat a la conclusió que no exerceix aquesta influència.

– Exercici econòmic i data de tancament de l'exercici dels comptes anuals d'una associada, si aquests es refereixen a una data o un exercici que difereix dels aplicats en la consolidació.

– Si s'escau, s'ha d'informar de l'opinió manifestada per l'auditor en l'informe d'auditoria corresponent de cadascun dels comptes de les entitats associades.

– Identificació de les entitats associades classificades com a mantingudes per a la venda.

b) Entitats a excloure de la consolidació.

– Identificació de les entitats multigrup o associades que s'exclouen del perímetre de la consolidació, ordenades en funció de les causes d'exclusió que preveu l'article 8 d'aquestes normes de consolidació, i dins de cadascuna d'elles, segons la seva forma jurídica i classificació orgànica.

3. Informació dels subgrups d'entitats

Quan una entitat del grup sigui al seu torn dominant d'altres entitats, s'ha d'informar de l'estructura del subgrup identificant les diferents entitats que en formen part.

4. Bases de presentació dels comptes anuals consolidats

1. Imatge fidel:

a) L'entitat dominant ha de fer una declaració explícita del fet que els comptes anuals consolidats reflecteixen la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat econòmic patrimonial i de l'execució del pressupost del grup.

b) Requisits de la informació, principis comptables públics i criteris comptables no aplicats perquè interfereixen en l'objectiu de la imatge fidel i, si s'escau, incidència en els comptes anuals consolidats.

c) Principis, criteris comptables aplicats i informació complementària necessària per assolir l'objectiu d'imatge fidel i ubicació d'aquesta en la memòria.

2. Comparació de la informació:

a) Raons excepcionals que justifiquen la modificació de l'estructura dels comptes anuals consolidats.

b) Explicació de les causes que impedeixen la comparació dels comptes anuals consolidats de l'exercici amb els del precedent.

c) Explicació de l'adaptació dels imports de l'exercici precedent per facilitar la comparació i, en cas contrari, la impossibilitat de realitzar aquesta adaptació.

3. Raons i incidència en els comptes anuals consolidats dels canvis en criteris de comptabilització i correcció d'errors.

4. Informació sobre canvis en estimacions comptables quan siguin significatius.

5. Operacions entre entitats del perímetre de la consolidació.

S'ha d'informar sobre les operacions significatives que es realitzin entre entitats del perímetre de la consolidació, quan l'exercici comptable d'una d'elles finalitzi en una data que no difereixi més de tres mesos de la data de tancament dels comptes consolidats.

S'ha d'informar així mateix sobre les operacions significatives entre entitats del perímetre de consolidació que hagin ocasionat ajustos en els comptes consolidats de l'exercici anterior.

5. Normes de reconeixement i valoració.

S'han d'indicar els criteris comptables aplicats en relació amb les partides següents:

1. Fons de comerç i diferència negativa de consolidació; indicant els criteris aplicats en l'eliminació inversió-patrimoni net i en el càlcul del deteriorament del fons de comerç de consolidació.

En particular, s'ha d'informar dels criteris emprats per reconèixer i valorar els actius i passius de les entitats dependents incloses en la consolidació.

2. Transaccions entre entitats incloses en el perímetre de consolidació; indicant els criteris aplicats en l'eliminació de les partides intragrup i dels resultats per operacions internes.

3. Immobilitzat material; indicant els criteris sobre amortització, correccions valoratives per deteriorament i reversió d'aquestes, capitalització de despeses financeres, costos d'ampliació, modernització i millores, costos de gran reparació o inspecció general, costos de desmantellament de l'actiu i restauració del seu emplaçament, i els criteris sobre la determinació del cost dels treballs efectuats per l'entitat per al seu immobilitzat material.

S'ha d'indicar el model de valoració posterior utilitzat per a cada classe d'immobilitzat, ja sigui el del cost o el de revaloració.

4. Inversions immobiliàries; assenyalant el criteri per qualificar els terrenys i construccions com a inversions immobiliàries, especificant per a aquestes els criteris assenyalats a l'apartat anterior.

5. Immobilitzat intangible; indicant els criteris utilitzats de capitalització o activació, amortització i correccions valoratives per deteriorament.

Justificació de les circumstàncies que han portat a qualificar d'indefinida la vida útil d'un immobilitzat intangible.

S'ha d'indicar el criteri de valoració posterior utilitzat per a cada classe d'immobilitzat, ja sigui el del cost o el de revaloració.

6. Arrendaments; indicant els criteris de comptabilització de contractes d'arrendament financer i altres operacions de naturalesa similar.

7. Permutes; indicant el criteri seguit i la justificació de la seva aplicació, en particular, les circumstàncies que han portat a considerar una permuta com d'actius no similars des d'un punt de vista funcional o vida útil.

8. Actius i passius financers; indicant:

– Criteris emprats per a la qualificació i valoració de les diferents categories d'actius financers i passius financers, així com per al reconeixement de canvis de valor raonable.

– Per als actius financers:

- Naturalesa dels classificats inicialment com a valor raonable amb canvis en el compte del resultat econòmic patrimonial, així com els criteris aplicats en aquesta classificació i una explicació de com l'entitat ha complert els requeriments assenyalats a la norma de registre i valoració relativa a actius financers.

- Criteris aplicats per determinar l'existència d'evidència objectiva de deteriorament, així com de registre de la correcció de valor i la seva reversió i la baixa definitiva d'actius financers deteriorats. En particular, s'han de destacar els criteris utilitzats per calcular les correccions valoratives dels deutors per operacions de gestió i altres comptes a cobrar. Així mateix, s'han d'indicar els criteris comptables aplicats als actius financers les condicions dels quals hagin estat renegociades i que, altrament, estarien vençuts o deteriorats.

– Criteris emprats per al registre de la baixa d'actius financers i passius financers.

– Contractes de garanties financeres; indicant el criteri seguit tant en la valoració inicial com posterior, així com, si s'escau, per a la dotació de provisions per garanties classificades com a dubtoses.

– Inversions en entitats del grup, multigrup i associades: s'ha d'informar sobre el criteri aplicat per registrar les correccions valoratives per deteriorament.

– Criteris emprats en la determinació dels ingressos o despeses procedents de les diferents categories d'instruments financers: interessos, primes o descomptes, dividends, etc.

9. Cobertures comptables; indicant els criteris de valoració de l'instrument de cobertura i de la partida coberta, distingint entre cobertures d'actius o passius reconeguts, compromisos en ferm i transaccions previstes, així com els criteris de valoració aplicats per al registre de la interrupció de la cobertura.

10. Existències; indicant els criteris de valoració i, en particular, els seguits sobre correccions valoratives.

11. Actius construïts o adquirits per a altres entitats; indicant els criteris de reconeixement dels ingressos i despeses derivats del contracte o acord de construcció o adquisició i, si s'escau, el mètode utilitzat per determinar el grau d'avançament o realització, i s'ha d'informar en cas que no s'hagi pogut aplicar aquest mètode.

12. Transaccions en moneda estrangera; indicant els criteris de valoració de saldos en moneda diferent de l'euro, i el procediment emprat per calcular el tipus de canvi en euros d'elements patrimonials que, en l'actualitat o en el seu origen, haguessin estat expressats en moneda diferent de l'euro.

13. Impost sobre beneficis de les entitats del perímetre de consolidació subjectes al Pla general de comptabilitat; indicant els criteris utilitzats per al registre i la valoració d'actius i passius per impost diferit, d'acord amb les normes previstes en el Pla.

14. Ingressos i despeses; indicant els criteris generals aplicats.

15. Provisions i contingències; indicant el criteri de valoració així com, si s'escau, el tractament de les compensacions a rebre d'un tercer. En particular, en relació amb les provisions, s'ha de fer una descripció dels mètodes d'estimació i càlcul de cadascun dels riscos.

16. Transferències i subvencions; indicant el criteri emprat per a la seva classificació i, si s'escau, la seva imputació a resultats.

17. Activitats conjuntes; indicant els criteris seguits per l'entitat per integrar en els seus comptes anuals els saldos corresponents a l'activitat conjunta en què participi.

18. Actius en estat de venda: s'han d'indicar els criteris seguits per qualificar i valorar els actius esmentats.

19. Operacions interrompudes, criteris per identificar i classificar una activitat com a interrompuda, així com els ingressos i les despeses que origina.

6. *Ajustos i eliminacions*

S'ha d'informar dels ajustos i eliminacions reconegudes entre les diferents entitats del grup per grups d'entitats.

S'ha d'informar, a més, en aquest punt dels avals i garanties entre entitats del grup sempre que siguin significatius.

7. *Combinacions de negocis i operacions de reestructuració empresarial*

Per a cada una de les combinacions de negocis i operacions de reestructuració empresarial reconegudes en els comptes individuals de les entitats consolidats pel mètode d'integració global o proporcional subjectes al Pla general de comptabilitat que tinguin lloc durant l'exercici, s'ha de proporcionar la informació següent:

- a) Nom i descripció de l'entitat o entitats adquirides.
- b) Data d'adquisició.
- c) Forma jurídica emprada per portar a terme la combinació.
- d) Raons principals que han motivat la combinació de negocis o la reestructuració empresarial, així com una descripció qualitativa dels factors que donen lloc al reconeixement del fons de comerç, com ara sinergies esperades de les operacions de

combinació de l'adquirida i l'adquirent, actius intangibles que no compleixen les condicions per al seu reconeixement per separat o altres factors.

e) Criteris de valoració dels elements patrimonials objecte de la combinació de negocis quan no s'ha aplicat el valor comptable.

8. *Fons de comerç de consolidació*

1. Anàlisi del moviment d'aquesta partida, indicant

- Saldo inicial
- Addicions
- Reduccions
- Amortització
- Saldo final

S'han de descriure sintèticament les operacions que han originat les addicions i reduccions que siguin significatives.

2. Desglossament del saldo final en funció de les participacions que han generat el fons de comerç de consolidació.

9. *Diferència negativa de consolidació*

1. Anàlisi de la composició de les partides següents del compte del resultat econòmic patrimonial consolidat: 16 «Diferència negativa de consolidació d'entitats consolidades» i 25 «Diferència negativa de consolidació d'entitats posades en equivalència», S'han de descriure les raons per les quals la transacció ha originat el saldo d'aquests epígrafs quan siguin significatius.

2. Desglossament del saldo final en funció de les participacions que han generat les diferències negatives de consolidació.

10. *Socis externs*

S'ha de mostrar la informació següent:

1. Desglossament d'aquest epígraf indicant per a cada entitat dependent:

- a) El moviment esdevingut en l'exercici i les causes que l'han originat.
- b) La composició del saldo al tancament de l'exercici, diferenciant entre la seva participació en el patrimoni generat, ajustos per canvis de valor i altres increments patrimonials pendents d'imputació a resultats.

2. Si l'adquisició de la condició d'entitat dependent ha tingut lloc durant l'exercici s'ha d'informar de l'import dels socis externs en l'adquirida reconeguts en la data d'adquisició.

3. Participació dels socis externs en el fons de comerç comptabilitzat en els comptes anuals consolidats.

11. *Modificacions en el percentatge de participació en entitats del grup*

S'ha d'informar dels efectes en el patrimoni net atribuïble a l'entitat dominant d'aquells canvis en la participació de la dominant en la propietat d'una dependent que no donin lloc a pèrdua de control. En particular, per a cada operació que resulti significativa s'ha de mostrar la informació següent:

- a) Variació en les reserves.
- b) Variació en els epígrafs III. Ajustos per canvis de valor, i IV. Altres increments en el patrimoni net pendents d'imputar a resultats.
- c) Si s'escau, fons de comerç atribuït als socis minoritaris.

12. *Partides corresponents a entitats multigrup*

S'han de desglossar per a cada partida significativa del balanç i del compte del resultat econòmic patrimonial consolidat, els imports corresponents a les entitats multigrup. Aquesta informació s'ha d'incloure de forma agregada per a totes les entitats multigrup.

13. *Participacions en entitats posades en equivalència*

S'ha de mostrar la informació següent:

1. Desglossament d'aquesta partida per entitats posades en equivalència, indicant el moviment de l'exercici i les causes que l'han originat.
2. Informació financera resumida de les entitats, on s'ha d'incloure l'import acumulat dels actius, dels passius, dels ingressos ordinaris i del resultat de l'exercici.
3. Resultat de l'exercici de les entitats posades en equivalència que correspongui a l'entitat inversora. S'ha d'informar del comptabilitzat en el compte del resultat econòmic patrimonial i del que consta directament en el patrimoni net.

14. *Immobilitzat material*

Anàlisi del moviment durant l'exercici de cada partida del balanç inclosa en aquest epígraf i de les seves corresponents amortitzacions acumulades i correccions valoratives acumulades, indicant el següent:

- a) Saldo inicial.
- b) Entrades.
- c) Augments per traspassos d'altres partides.
- d) Sortides.
- e) Disminucions per traspassos a altres partides.
- f) Correccions valoratives netes per deteriorament de l'exercici (dotacions menys reversions).
- g) Amortitzacions de l'exercici.
- h) Saldo final

15. *Inversions immobiliàries*

S'ha de subministrar la informació requerida a la nota anterior.

16. *Immobilitzat intangible*

S'ha de subministrar la informació requerida a la nota anterior.

17. *Actius financers*

Per als actius financers, excepte els crèdits per operacions derivades de l'activitat habitual i els derivats designats instruments de cobertura, s'ha de subministrar la informació següent:

- a) Un estat resum de la conciliació entre la classificació d'actius financers del balanç i les categories que n'estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 8 «Actius financers» del PGCP, d'acord amb l'estructura següent:

b) Correccions per deteriorament del valor.

Un estat amb el moviment dels comptes correctors utilitzats per registrar el deteriorament de valor per a cada classe d'actiu financer, per a la qual cosa cal emplenar l'estat següent:

CLASSES D'ACTIUS FINANCERS	MOVIMENT COMPTES CORRECTORS	SALDO INICIAL	DISMINUCIONS DE VALOR PER DETERIORAMENT CREDITICI DE L'EXERCICI	REVERSIÓ DEL DETERIORAMENT CREDITICI EN L'EXERCICI	SALDO FINAL
Actius financers a llarg termini					
Inversions en patrimoni					
Valors representatius de deute					
Altres inversions					
Actius financers a curt termini					
Inversions en patrimoni					
Valors representatius del deute					
Altres inversions					

18. Passius financers

Per als passius financers, excepte per als comptes a pagar per operacions habituals de l'entitat i els derivats designats instruments de cobertura, s'ha de presentar un estat resum de la conciliació entre la classificació de passius financers del balanç i les categories que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 9 «Passius financers» del PGCP, que ha de tenir l'estructura següent.

19. Patrimoni net

S'ha d'informar del moviment de cada partida del balanç durant l'exercici, indicant:

- Saldo inicial
- Augments
- Disminucions
- Saldo final

Desglossament de l'epígraf Reserves amb el nivell de detall següent:

- Reserves de l'entitat dominant
- Reserves en entitats consolidades
- Reserves en entitats posades en equivalència

20. Provisions i contingències

S'ha d'informar del moviment de cada partida del balanç durant l'exercici, tret de les relatives a avals i altres garanties concedides, indicant:

- Saldo inicial
- Augments
- Disminucions
- Saldo final

21. Informació pressupostària consolidada

21.1. Obligacions pendents de pagament de pressupostos tancats de les entitats amb pressupost limitador

En relació amb les entitats de pressupost limitador s'ha de presentar, a nivell de capítol, informació sobre:

- Obligacions pendents de pagament a 1 de gener
- Modificació del saldo inicial i anul·lacions
- Total obligacions
- Prescripcions
- Pagaments realitzats
- Obligacions pendents de pagament a 31 de desembre

Obligacions pendents de pagament de pressupostos tancats de les entitats amb pressupost limitador

ESTRUCTURA ECONÒMICA	DESCRIPCIÓ	OBLIGACIONS PENDENTS DE PAGAMENT A 1 DE GENER	MODIFICACIÓ SALDO INICIAL I ANUL·LACIONS	TOTAL OBLIGACIONS	PRESCRIPCIONS	PAGAMENTS REALITZATS	OBLIGACIONS PENDENTS DE PAGAMENT A 31 DE DESEMBRE

21.2. -Compromisos de despesa amb càrrec a pressupostos d'exercicis posteriors de les entitats amb pressupost limitador

En relació amb les entitats de pressupost limitador s'ha d'aportar, a nivell de capítol, informació sobre els compromisos de despeses adquirits durant l'exercici, així com en els precedents, imputables a pressupostos d'exercicis successius, amb indicació de l'import i l'any al qual es refereixin.

21.3. -Drets a cobrar de pressupostos tancats de les entitats amb pressupost limitador

En relació amb les entitats de pressupost limitador s'ha d'aportar, a nivell de capítol, informació sobre:

- Drets pendents de cobrament a 1 de gener
- Modificació del saldo inicial
- Drets anul·lats
- Drets cancel·lats
- Recaptació
- Drets pendents de cobrament a 31 de desembre

21.4. Liquidació dels pressupostos d'explotació i capital de les entitats amb pressupost estimatiu

S'ha de presentar la liquidació, agregada o consolidada, dels pressupostos d'explotació i capital de les entitats de pressupost estimatiu, els pressupostos de les quals estiguin inclosos a la llei de pressupostos generals de cada exercici, d'acord amb els models que figurin a la mateixa llei.

Liquidació dels pressupostos d'exploatació i capital dels organismes públics el pressupost de despeses dels quals té caràcter estimatiu

Liquidació del pressupost d'exploatació

Compte del resultat econòmic patrimonial

DESCRIPCIÓ	PRESSUPOST	IMPORT REALITZAT	DESVIACIÓ ABSOLUTA

Liquidació del pressupost de capital
Estat de fluxos d'efectiu

DESCRIPCIÓ	PRESSUPOST	IMPORT REALITZAT	DESVIACIÓ ABSOLUTA

22. Altra informació que afecti els comptes consolidats

S'ha de subministrar qualsevol altra informació significativa que afecti els comptes consolidats a l'apartat corresponent a l'element patrimonial afectat.

23. Indicadors financers i patrimonials

a) Liquiditat immediata: reflecteix el percentatge de deutes pressupostaris i no pressupostaris que es poden atendre amb la liquiditat immediatament disponible.

Fons líquids

Passiu corrent

(Fons líquids: efectiu i altres actius líquids equivalents)

b) Liquiditat a curt termini: reflecteix la capacitat que té l'entitat per atendre a curt termini les seves obligacions pendents de pagament.

Fons líquids + Drets pendents de cobrament

Passiu corrent

c) Liquiditat general: reflecteix en quina mesura tots els elements patrimonials que componen l'actiu corrent cobreixen el passiu corrent.

Actiu corrent

Passiu corrent

d) Endeutament per habitant: en entitats territorials, aquest índex distribueix el deute total de l'entitat entre el nombre d'habitants.

Passiu corrent + Passiu no corrent

Nombre d'habitants

e) Endeutament: representa la relació entre la totalitat del passiu exigible (corrent i no corrent) respecte al patrimoni net més el passiu total de l'entitat.

Passiu corrent + Passiu no corrent

Passiu corrent + Passiu no corrent + Patrimoni net

f) Relació d'endeutament: representa la relació existent entre el passiu corrent i el no corrent.

Passiu corrent

Passiu no corrent

g) Cash-flow: reflecteix en quina mesura els fluxos nets de gestió de caixa cobreixen el passiu de l'entitat.

Passiu no corrent

Passiu corrent

----- + -----
Fluxos nets de gestió

Fluxos nets de gestió

(Fluxos nets de gestió: import de fluxos nets d'efectiu per activitats de gestió de l'estat de fluxos d'efectiu)

h) Ràtios del compte del resultat econòmic patrimonial.

Per a l'elaboració de les ràtios següents s'han de tenir en compte les equivalències amb els corresponents epígrafs del compte del resultat econòmic patrimonial de l'entitat:

ING. TRIB.: ingressos tributaris i cotitzacions

TRANS.: transferències i subvencions rebudes

VN i PS: vendes netes i prestació de serveis

D. PERS.: despeses de personal

APROV.: aprovisionaments

1) Estructura dels ingressos.

INGRESSOS DE GESTIÓ ORDINÀRIA (IGOR)			
ING. TRIB / IGOR	TRANS / IGOR	VN i PS / IGOR	Resta IGOR / IGOR

2) Estructura de les despeses.

DESPESES DE GESTIÓ ORDINÀRIA (DGOR)			
D. PERS / DGOR	TRANS / DGOR	APROV / DGOR	Resta DGOR / DGOR

3) Cobertura de les despeses corrents: posa de manifest la relació existent entre les despeses de gestió ordinària amb els ingressos de la mateixa naturalesa.

Despeses de gestió ordinària

Ingressos de gestió ordinària

24. Fets posteriors al tancament

L'entitat dominant ha d'informar de:

a) Els fets posteriors que posin de manifest circumstàncies que ja existien en la data de tancament de l'exercici i que, per aplicació de les normes de registre i valoració, hagin suposat la inclusió d'un ajust en les xifres contingudes en els documents que integren els comptes anuals consolidats.

b) Els fets posteriors que posin de manifest circumstàncies que ja existien en la data de tancament de l'exercici que no hagin suposat, d'acord amb la seva naturalesa, la inclusió d'un ajust en les xifres contingudes en els comptes anuals, si bé la informació continguda en la memòria consolidada ha de ser modificada d'acord amb el fet posterior.

c) Els fets posteriors que mostrin condicions que no existien en el moment del tancament de l'exercici i que tinguin una importància que, si no se subministra informació sobre això, podria afectar la capacitat d'avaluació dels usuaris dels comptes anuals consolidats.