

## I. DISPOSICIONES XERAIS

### MINISTERIO DE FACENDA

**13171** Orde HAC/836/2021, do 9 de xullo, pola que se aproban as normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local.

A necesidade de elaborar contas anuais consolidadas no ámbito público vén determinada polo crecente proceso de descentralización na prestación de servizos públicos, iniciado na década dos setenta do século pasado e do cal as entidades locais non quedaron á marxe, mediante a creación de entidades públicas autónomas, co fin de conseguir unha mellora na eficacia e eficiencia na prestación de servizos. Este proceso veu acompañado da perda de información do grupo de entidades públicas incluídas dentro do mesmo ámbito de control, ao revelárense as contas anuais individuais insuficientes para reflectir a xestión realizada por todas as entidades sobre as que a entidade dominante exerce o control, entendendo por control o poder de dirixir as políticas financeiras e a actividade doutra entidade coa finalidade de obter rendementos económicos ou potencial de servizo. Ante esta situación, fanse necesarias outras contas anuais que mostren a imaxe fiel da situación financeira, patrimonial e orzamentaria do grupo de entidades públicas, e que non poden ser a mera agregación das contas individuais, polo que cómpre efectuar a súa consolidación, o cal vai supor un avance importante na transparencia da información contable pública.

A contabilidade no ámbito do sector público local sufriu un prolongado proceso de modernización e reforma que se iniciou coa promulgación da Lei 39/1988, do 28 de decembro, reguladora das facendas locais, e que tivo a súa última manifestación na aprobación das instrucións dos modelos normal e simplificado de contabilidade local polas ordes HAP/1781 e 1782/2013, do 20 de setembro, cuxos anexos son os vixentes plans xerais de contabilidade pública adaptados á Administración local, aplicables desde o 1 de xaneiro de 2015.

Estes plans de contas constitúen a adaptación ás entidades locais do Plan xeral de contabilidade pública aprobado pola Orde EHA/1037/2010, do 13 de abril, que se concibiu como plan contable marco para todas as administracións públicas co fin de avanzar no proceso de normalización contable no ámbito público, logrando a harmonización da contabilidade pública coa contabilidade empresarial e coa contabilidade doutros países da nosa contorna.

Porén, a normativa contable sobre consolidación de contas no sector público local non seguiu un proceso de reforma e modernización similar ao experimentado pola normativa contable xeral, que se centrou en mellorar a calidade da información contable incluída nas contas anuais individuais das entidades locais e os seus organismos autónomos, así como na posta á disposición da dita información aos seus distintos usuarios, e só cando, nos últimos anos, se conseguiron importantes avances tanto na calidade da información contable como na posta á disposición dos seus usuarios, se considerou a conveniencia de avanzar tamén na elaboración de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local.

A Lei 39/1988, desde a súa promulgación, non obrigou as entidades locais a elaborar contas anuais consolidadas, a excepción dun efémero período que comezou coa Lei 13/1996, do 30 de decembro, de medidas fiscais, administrativas e da orde social, cuxo artigo 138 modificou o artigo 190 da Lei 39/1988 e estableceu a obrigaición de formular contas anuais consolidadas, e terminou coa Lei 66/1997, do 30 de decembro, de medidas fiscais, administrativas e da orde social, que volveu declarar voluntaria a formulación de estados financeiros consolidados deixándoa en mans do pleno da corporación. Por esta razón, nunca, até agora, se ditaban normas específicas para a formulación de contas anuais consolidadas no sector público local.

Do mesmo modo que en 2010 se aprobou un plan xeral de contabilidade pública co carácter de plan marco para todas as administracións públicas, ao cal se adaptaron os plans de contas locais vixentes, en 2013, mediante a Orde HAP/1489/2013, do 18 de xullo, aprobáronse as normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público, concibidas tamén como marco contable para todas as administracións públicas e harmonizadas coas normas de consolidación empresariais.

Unha vez aprobadas as normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público, modificouse a regulación da consolidación de contas nas entidades locais a través da disposición derradeira décimo terceira da Lei 3/2017, do 27 de xuño, de orzamentos xerais do Estado para o dito ano.

Esta disposición derradeira modificou o artigo 209.4 do texto refundido da Lei reguladora das facendas locais, para impor a obrigaçión de formular contas consolidadas nos termos previstos nas normas de consolidación para as entidades locais que aprobará o ministro de Facenda e Función Pública (hoxe ministra de Facenda) conforme as normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público. A mesma disposición derradeira incorporou ao citado texto refundido unha nova disposición transitoria, a vixésimo segunda, para supeditar a obrigaçión de consolidar á aprobación das referidas normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local.

Así, as normas de consolidación que agora se aproban son, por mandato do artigo 209.4 do texto refundido da Lei reguladora das facendas locais, unha adaptación ao sector público local das normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público.

A presente orde consta dun artigo, dúas disposicións adicionais, unha disposición transitoria e tres disposicións derradeiras.

No artigo único apróbanse as normas sobre consolidación de contas anuais no sector público local.

Na disposición adicional primeira especificácase que aquelas entidades do sector público local, distintas das sociedades mercantís, que estean sometidas á normativa mercantil en materia contable e que, como dominantes, formen grupo con outras entidades sometidas tamén á dita normativa deberán aplicar, para a formulación das súas contas anuais consolidadas, para efectos de elaborar os estados consolidados da entidade local correspondente, as normas aprobadas no ámbito das sociedades polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

A disposición adicional segunda recoñece a necesidade de que o persoal encargado da consolidación de contas conte co adecuado nivel de cualificación profesional e garanta que a Intervención Xeral da Administración do Estado contribuirá á consecución do dito logro mediante a programación de iniciativas de formación, sen prexuízo da que poidan promover outros axentes implicados na formación dos funcionarios que desempeñen as tarefas de consolidación de contas.

A disposición transitoria única regula as regras para a aplicación das normas para a formulación das contas anuais consolidadas, no primeiro exercicio que se inicie a partir da entrada en vigor da orde, naquelas entidades que formularon contas consolidadas con anterioridade á dita data.

A disposición derradeira primeira modifica as instrucións dos modelos normal e simplificado de contabilidade local para adaptar as distintas referencias que conteñen en relación coa formación de estados contables consolidados ao previsto nas normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local.

A disposición derradeira segunda recolle as normas que se aplicarán, con carácter supletorio, naqueles casos en que se produza unha operación non prevista nas normas que se aproban a través desta orde. Estas normas son as aprobadas por Orde HAP/1489/2013, do 18 de xullo, e, na súa falta, as aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro, para a formulación de contas consolidadas no ámbito das sociedades mercantís.

A disposición derradeira terceira regula a entrada en vigor da presente orde o 1 de xaneiro de 2022 e, co fin de facilitar a aplicación das normas de consolidación ás entidades locais de menor tamaño, dispón a súa aplicación graduada no tempo. Así, as normas de consolidación que aproba esta orde aplicaranse ás contas anuais consolidadas dos exercicios que se inicien a partir do 1 de xaneiro de 2022 nas entidades locais incluídas no artigo 211 do texto refundido da Lei reguladora das facendas locais, aprobado polo Real decreto legislativo 2/2004, do 5 de marzo, e a partir do 1 de xaneiro de 2024 nas demais entidades locais, e da dita aplicación pode resultar que non estean obrigadas a consolidar cando se encontren nalgún dos supostos en que as propias normas prevén a dispensa da obrigaçión de consolidar (entre estes supostos cabe citar que a entidade local estea incluída no ámbito de aplicación do modelo simplificado de contabilidade).

Esta orde adecúase aos principios de boa regulación previstos no artigo 129 da Lei 39/2015, do 1 de outubro, do procedemento administrativo común das administracións públicas.

En concreto, cumpre cos principios de necesidade e eficacia posto que, con ela, se persegue cumprir o mandato legal de aprobar para o sector público local unhas normas de consolidación conformes coas normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público, e esta orde é o instrumento idóneo pois alcanzar tal obxectivo só pode facerse mediante orde da ministra de Facenda.

A orde cumpre tamén co principio de proporcionalidade, pois a regulación que contén atende de forma exclusiva ao obxectivo descrito.

Respecto ao principio de seguridade xurídica, garantiuse a coherencia da orde co resto do ordenamento xurídico.

En canto ao principio de transparencia, sen prexuízo da súa publicación oficial no «Boletín Oficial del Estado», garántese a publicación do proxecto, así como da súa memoria da análise de impacto normativo na sede electrónica do Ministerio de Facenda.

Por último, en relación co principio de eficiencia, considérase que as medidas que deben adoptarse para dar cumprimento ao previsto na presente orde poden ser asumidas cos medios dispoñibles, fomentando o uso racional dos recursos públicos.

En virtude da competencia que os artigos 203.1 e 209.4 do texto refundido da Lei reguladora das facendas locais, aprobado polo Real decreto legislativo 2/2004, do 5 de marzo, atribúen á ministra de Facenda para o desenvolvemento normativo en materia de contabilidade das entidades locais e os seus organismos autónomos e, en particular, para a aprobación das normas de consolidación para as entidades locais, por proposta da Intervención Xeral da Administración do Estado, logo do informe favorable da Comisión Nacional de Administración Local e de acordo co Consello de Estado, dispoño:

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

Apróbanse as normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local cuxo texto se insire a continuación.

*Disposición adicional primeira. Obrigación de consolidar de determinadas entidades do sector público local.*

As entidades públicas empresariais e outras entidades do sector público local distintas das sociedades mercantís, sometidas á normativa mercantil en materia contable que, dominando outras entidades sometidas á dita normativa, formen un grupo de acordo cos criterios previstos nas normas para a formulación de contas anuais consolidadas aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro, formularán as súas contas anuais consolidadas, para efectos da elaboración dos estados consolidados da entidade local correspondente, conforme os criterios establecidos nas ditas normas.

Disposición adicional segunda. *Formación continua por parte dos funcionarios encargados da consolidación de contas.*

Un. Os funcionarios responsables da consolidación de contas deberán seguir os cursos e realizar as actividades de formación continuada necesarias para asegurar un nivel suficientemente elevado de coñecementos teóricos, cualificacións e valores profesionais.

Dous. A Intervención Xeral da Administración do Estado analizará as necesidades de formación e programará as actuacións necesarias cos centros públicos especializados na materia.

Disposición transitoria única. *Reglas para a aplicación das normas para a formulación das contas anuais consolidadas no primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2022.*

As normas aprobadas pola presente orde non se aplicarán de forma retroactiva. En consecuencia, se a entidade obrigada a consolidar formula contas anuais consolidadas con anterioridade á entrada en vigor desta orde, na consolidación que se realice no primeiro exercicio iniciado a partir do 1 de xaneiro de 2022 aplicaranse as seguintes regras:

a) As entidades que fosen consolidadas nos exercicios iniciados con anterioridade a 2022 manterán os cálculos da primeira e posteriores consolidacións derivados dos criterios incluídos nas normas aplicadas.

b) A consolidación posterior no primeiro exercicio iniciado a partir do 1 de xaneiro de 2022 realizarase aplicando as normas aprobadas pola presente orde.

Disposición derradeira primeira. *Modificación das instrucións dos modelos normal e simplificado de contabilidade local, aprobadas polas ordes HAP/1781 e 1782/2013, do 20 de setembro.*

Un. Modifícase a Instrución do modelo normal de contabilidade local aprobada pola Orde HAP/1781/2013, do 20 de setembro, da seguinte maneira:

a) As letras c) e d) da regra 9 «Da Intervención ou órgano da entidade local que teña atribuída a función de contabilidade» quedan redactadas como segue e o resto da regra mantén a mesma redacción:

«c) Formar as contas anuais consolidadas conforme o establecido nas normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local.

d) Solicitar das entidades dependentes, multigrupo e asociadas a presentación das contas anuais, se for o caso, o correspondente informe de xestión e, cando proceda, o informe de auditoría, así como calquera outra información que se considere necesaria para a formación da conta xeral e, se for o caso, para a elaboración das contas anuais consolidadas.»

b) Suprímese o número 3 da regra 47 «Formación da conta xeral». O resto da regra permanece coa mesma redacción.

c) O número 2 da regra 48 «Documentación complementaria» queda redactado do seguinte modo e o resto da regra permanece coa mesma redacción:

«2. Así mesmo, xuntaranse á Conta Xeral as contas anuais consolidadas.»

d) O Plan xeral de contabilidade pública adaptado á Administración local modifícase da seguinte maneira:

1.º) Na segunda parte do plan, normas de recoñecemento e valoración, a letra d) «Investimentos no patrimonio de entidades do grupo, multigrupo e asociadas» do número 2 «Clasificación dos activos financeiros» da norma 8 «Activos financeiros» queda redactada da seguinte forma:

«Os conceptos de entidade do grupo, entidade multigrupo e entidade asociada serán os definidos nas normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local.»

O resto do número 2 permanece coa mesma redacción.

2.º) Na terceira parte do Plan, o punto 4 «Entidades do grupo, multigrupo e asociadas» do número 1, normas de elaboración das contas anuais, queda redactado como segue:

«Para efectos da presentación das contas anuais os conceptos de entidade do grupo, entidade multigrupo e entidade asociada serán os que se definen nas normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local.»

Dous. Modifícase a Instrución do modelo simplificado de contabilidade local aprobada pola Orde HAP/1782/2013, do 20 de setembro, da seguinte maneira:

a) As letras c) e d) da regra 10 «Da Intervención da entidade local» quedan redactadas como segue, mantendo o resto da regra a mesma redacción:

«c) Formar, no caso de que o Pleno acorde a súa elaboración, as contas anuais consolidadas conforme o establecido nas normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local.

d) Solicitar das entidades dependentes, multigrupo e asociadas a presentación das contas anuais, se for o caso, o correspondente informe de xestión e, cando proceda, o informe de auditoría, así como calquera outra información que se considere necesaria para a formación da conta xeral e, se for o caso, para a elaboración das contas anuais consolidadas.»

b) Suprímese o número 3 da regra 48 «Formación da conta xeral». O resto da regra permanece coa mesma redacción.

c) O número 2 da regra 49 «Documentación complementaria» queda redactado do seguinte modo e o resto da regra permanece coa mesma redacción:

«2. Así mesmo, xuntaranse á conta xeral as contas anuais consolidadas no caso de que o pleno da corporación acordase a súa elaboración.»

d) Engádesse un número 3 á regra 49 «Documentación complementaria» coa seguinte redacción:

«3. As entidades locais de ámbito territorial superior ao municipio xuntarán, ademais, á conta xeral:

a) Unha memoria xustificativa do custo e rendemento dos servizos públicos.

b) Unha memoria demostrativa do grao en que se cumprisen os obxectivos programados con indicación dos previstos e alcanzados co seu custo.»

Disposición derradeira segunda. *Normativa supletoria.*

Naqueles casos en que se produza unha operación non prevista na presente orde, observarase o que establezan as normas para a formulación de contas anuais

consolidadas no ámbito do sector público, aprobadas pola Orde HAP/1489/2013, do 18 de xullo, e, na súa falta, o que establezan as normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito das sociedades aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

Disposición derradeira terceira. *Entrada en vigor.*

Esta orde entrará en vigor o día 1 de xaneiro de 2022.

As normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local aplicaranse ás contas anuais consolidadas dos exercicios que se inicien a partir do 1 de xaneiro de 2022 nas entidades locais incluídas no artigo 211 do texto refundido da Lei reguladora das facendas locais, aprobado polo Real decreto legislativo 2/2004, do 5 de marzo, e a partir do 1 de xaneiro de 2024 no resto de entidades locais.

Madrid, 9 de xullo de 2021.–A ministra de Facenda, María Jesús Montero Cuadrado.

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

### ÍNDICE

Introdución.

Capítulo I. Normas xerais.

Sección 1.<sup>a</sup> Grupo de entidades.

Artigo 1. Grupo de entidades.

Artigo 2. Entidade dominante e entidades dependentes.

Artigo 3. Cómputo dos dereitos de voto.

Sección 2.<sup>a</sup> Outras entidades que interveñen na consolidación.

Artigo 4. Entidades multigrupo.

Artigo 5. Entidades asociadas.

Sección 3.<sup>a</sup> Obrigación de consolidar e excepcións.

Artigo 6. Obrigación de consolidar.

Artigo 7. Dispensa da obrigación de consolidar.

Artigo 8. Entidades excluídas da consolidación.

Sección 4.<sup>a</sup> Métodos e procedementos de consolidación.

Artigo 9. Métodos e procedementos de consolidación aplicables.

Artigo 10. Aplicación do método de integración global.

Artigo 11. Aplicación do método de integración proporcional.

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

Capítulo II. Método de integración global.

Sección 1.<sup>a</sup> Definición do método.

Artigo 13. Definición do método.

Sección 2.<sup>a</sup> Homoxeneización previa.

Artigo 14. Homoxeneización temporal.

- Artigo 15. Homoxeneización valorativa.
- Artigo 16. Homoxeneización polas operacións internas.
- Artigo 17. Homoxeneización das estruturas das contas anuais.

Sección 3.<sup>a</sup> Agregación.

Artigo 18. Agregación.

Sección 4.<sup>a</sup> Eliminacións.

Subsección 1.<sup>a</sup> Eliminación investimento-patrimonio neto.

- Artigo 19. Eliminación investimento-patrimonio neto.
- Artigo 20. Diferenza de primeira consolidación.
- Artigo 21. Fondo de comercio de consolidación.
- Artigo 22. Diferenza negativa de consolidación.
- Artigo 23. Participación de socios externos.

Subsección 2.<sup>a</sup> Eliminación investimento-patrimonio neto en consolidacións posteriores.

- Artigo 24. Consolidacións posteriores.
- Artigo 25. Modificación da participación sen perda de control.
- Artigo 26. Investimento adicional ou redución do investimento sen modificación da participación.
- Artigo 27. Socios externos en consolidacións posteriores.

Subsección 3.<sup>a</sup> Casos particulares.

- Artigo 28. Participacións indirectas.
- Artigo 29. Participacións recíprocas entre entidades dependentes.

Subsección 4.<sup>a</sup> Eliminacións de partidas intragrupo e resultados.

- Artigo 30. Eliminación de partidas intragrupo.
- Artigo 31. Eliminación de resultados por operacións internas.
- Artigo 32. Eliminación de resultados por operacións internas de existencias.
- Artigo 33. Eliminación de resultados por operacións internas de inmovilizado, de investimentos inmobiliarios ou de patrimonio público do solo.
- Artigo 34. Eliminación de resultados por operacións internas de servizos.
- Artigo 35. Eliminación de resultados por operacións internas de activos financeiros.
- Artigo 36. Reclasificación e eliminación de resultados por aplicación de axustes por cambios de valor e o recoñecemento de subvencións no patrimonio neto.
- Artigo 37. Adquisición a terceiros de pasivos financeiros emitidos polo grupo.
- Artigo 38. Eliminación de dividendos internos.

Capítulo III. Método de integración proporcional e procedemento de posta en equivalencia.

Sección 1.<sup>a</sup> Método de integración proporcional.

- Artigo 39. Definición do método.
- Artigo 40. Criterios aplicables.

Sección 2.<sup>a</sup> Procedemento de posta en equivalencia ou método da participación.

- Artigo 41. Descrición do procedemento.
- Artigo 42. Homoxeneización da información.
- Artigo 43. Primeira aplicación do procedemento de posta en equivalencia.
- Artigo 44. Axustes ao valor inicial da participación.

- Artigo 45. Modificación da participación.
  - Artigo 46. Perdas por deterioración de valor.
  - Artigo 47. Procedemento de posta en equivalencia modificado.
- Capítulo IV. Contas anuais consolidadas.
- Artigo 48. Documentos que integran as contas anuais consolidadas.
  - Artigo 49. Formulación das contas anuais consolidadas.
  - Artigo 50. Estrutura das contas anuais consolidadas.
  - Artigo 51. Normas comúns ao balance, á conta do resultado económico patrimonial, ao estado de cambios no patrimonio neto e ao estado de fluxos de efectivo consolidados.
  - Artigo 52. Balance consolidado.
  - Artigo 53. Conta do resultado económico patrimonial consolidada.
  - Artigo 54. Estado de cambios no patrimonio neto consolidado.
  - Artigo 55. Estado de fluxos de efectivo consolidado.
  - Artigo 56. Estado de liquidación do orzamento consolidado.
  - Artigo 57. Memoria consolidada.
- Anexo. Modelos de contas anuais consolidadas.

### *Introdución*

O proceso de reforma e modernización da contabilidade pública local iniciouse coa Lei 39/1988, do 28 de decembro, reguladora das facendas locais, hoxe refundida no texto aprobado polo Real decreto legislativo 2/2004, do 5 de marzo, que supuxo unha profunda transformación do réxime contable vixente até daquela regulado na Instrución de contabilidade das corporacións locais anexa ao Regulamento de facendas locais, do 4 de agosto de 1952.

Desde entón o proceso de reforma e modernización da contabilidade pública local centrouse na mellora da calidade da información contable incluída nas contas individuais das entidades locais e nos seus organismos autónomos, así como na posta á disposición da dita información aos seus distintos usuarios.

A última manifestación do dito proceso foi a aprobación dos vixentes plans xerais de contabilidade pública adaptados á Administración local, mediante as ordes HAP/1781 e 1782/2013, do 20 de setembro, aplicables desde o 1 de xaneiro de 2015. Estes plans de contas locais son unha adaptación á Administración local do Plan xeral de contabilidade pública, aprobado pola Orde EHA/1037/2010, do 13 de abril, co carácter de plan marco para todas as administracións públicas e harmonizado coa contabilidade empresarial e coa contabilidade doutros países da nosa contorna.

O crecente proceso de descentralización na prestación de servizos públicos locais mediante a creación de entidades públicas autónomas, co fin de conseguir unha mellora na eficacia e eficiencia na prestación dos servizos, revelou a insuficiencia das contas anuais individuais para reflectir a xestión realizada por ese conxunto de entidades e puxo de manifesto a necesidade de dispor de información contable do grupo de entidades públicas incluídas no mesmo ámbito de control. Esas contas que mostren a imaxe fiel da situación financeira, patrimonial e orzamentaria do grupo de entidades públicas non poden ser o resultado de agregar as contas individuais desas entidades, senón que deben ser as súas contas anuais consolidadas que suporán un importante avance na transparencia da información contable pública local.

Ante esta situación e tendo en conta os importantes avances conseguidos tanto na calidade da información contable como na posta á disposición dos seus usuarios, considerouse ineludible avanzar tamén na elaboración de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local.

A Lei 39/1988, desde a súa promulgación, non obrigou as entidades locais a elaborar contas anuais consolidadas (a excepción dun efémero período: 1997), por isto nunca até agora se ditaran normas específicas de consolidación para as entidades locais.



Unha vez aprobadas as normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público pola Orde HAP/1489/2013, do 18 de xullo, como norma marco para todas as administracións públicas e harmonizadas coa normativa de consolidación empresarial, modificouse a regulación da consolidación de contas nas entidades locais contida no texto refundido da Lei reguladora das facendas locais, a través da disposición derradeira décimo terceira da Lei 3/2017, do 27 de xuño, de orzamentos xerais do Estado para ese ano.

Esta disposición derradeira modificou o artigo 209.4 do citado texto refundido e impuxo ás entidades locais a obrigaición de formular contas consolidadas nos termos previstos nas normas de consolidación para as entidades locais que debía aprobar o ministro de Facenda e Función Pública (hoxe ministra de Facenda) e que debían ser conformes coas normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público. A mesma disposición derradeira incorporou ao citado texto refundido unha nova disposición transitoria, a vixésimo segunda, para supeditar a obrigaición de consolidar á aprobación das referidas normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local.

Así, as normas de consolidación que agora se aproban son, por mandato do artigo 209.4 do texto refundido da Lei reguladora das facendas locais, unha adaptación ao sector público local das normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público.

En todo caso, a elaboración de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local non supón, en absoluto, o abandono da presentación das contas anuais individuais, xa que estas teñen un papel esencial no procedemento de rendición de contas dos responsables das distintas entidades públicas. Son as contas individuais as que se integran na conta xeral da entidade local, configurándose os estados contables consolidados como documentos que deben unirse a ela.

A consolidación de contas no ámbito do sector público local presenta numerosas dificultades que non deben xustificar, en ningún caso, que esta non se leve a cabo, dado que vai supor un avance moi importante na transparencia da información contable pública. Entre as dificultades destaca a derivada do feito de que as entidades que se van consolidar pode que apliquen diferentes plans de contabilidade por estaren suxeitas a marcos normativos contables distintos.

Coa aprobación das normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local conclúe o período a que se refire a disposición transitoria vixésimo segunda do texto refundido da Lei reguladora das facendas locais e cobra vixencia plena a redacción do número 4 do artigo 209 do citado texto refundido, dada pola disposición derradeira décimo terceira da Lei 3/2017, do 27 de xuño, de orzamentos xerais do Estado para o ano 2017.

As normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público local estrutúranse en catro capítulos e un anexo, que van precedidos por un índice e unha introdución:

Como consecuencia da adaptación das normas marco de consolidación ao sector público local elimináronse destas normas as referencias a «entidades de crédito e de seguros dependentes» que se conteñen nas normas de consolidación para o sector público, ao tratarse de actividades que non son propias do ámbito local. Non obstante, se se dese o caso resolveríase apelando ao carácter supletorio que se atribúe ás normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público, aprobadas pola Orde HAP/1489/2013.

No primeiro capítulo «Normas xerais» defínese o grupo como formado pola entidade dominante e todas as súas entidades dependentes, e o control, entendido como o poder de dirixir as políticas financeiras e a actividade doutra entidade coa finalidade de obter rendementos económicos ou potencial de servizo, será a clave para identificar a relación dominante-dependente e estableceranse unha serie de presuncións sobre a existencia de control. Precísase que ningunha entidade local poderá ser dependente doutra

entidade local, de modo que toda entidade local que deba formar conta xeral só poderá ter, para efectos da consolidación de contas, o carácter de entidade dominante. Non obstante, seguindo o criterio adoptado en relación coa Conta Xeral do Estado, os consorcios e fundacións adscritos ás entidades locais consideraranse, en todo caso, entidades dependentes da entidade local de adscrición. Defínense tamén outras entidades que non forman parte do grupo pero que interveñen na consolidación: as entidades multigrupo e as asociadas.

Este primeiro capítulo regula tamén a obrigação de consolidar, os casos en que a entidade dominante non está obrigada a consolidar, así como as entidades excluídas de consolidación. En relación coa obrigação de consolidar inclúense distintas previsións para facilitar que a intervención, ou órgano da entidade que teña atribuída a contabilidade, poida dispor da información necesaria para elaborar as contas anuais consolidadas. Entre os casos de dispensa da obrigação de consolidar concrétese a dispensa por razón do tamaño na aplicación do modelo simplificado de contabilidade local, de modo que toda entidade local que poida levar a súa contabilidade axustada ao modelo simplificado non estará obrigada a efectuar a consolidación de contas, pero se voluntariamente elabora contas anuais consolidadas deberá facelo de acordo con estas normas de consolidación.

Por último, neste capítulo establécense os métodos e procedementos de consolidación: o método de integración global, o método de integración proporcional e o procedemento de posta en equivalencia ou método da participación, que se aplicarán ás distintas entidades en función da influencia exercida sobre elas pola entidade dominante. Como variante simplificada do procedemento de posta en equivalencia inclúese o procedemento de posta en equivalencia «modificado», que ben que non se recolle nas normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público, si se prevía no documento «Consolidación de contas no sector público», elaborado pola Intervención Xeral da Administración do Estado para servir de base a calquera Administración pública que pretendese elaborar contas anuais consolidadas.

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

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

En relación coa eliminación investimento-patrimonio neto na primeira consolidación, as normas definen a diferenza de primeira consolidación, xa sexa fondo de comercio ou diferenza negativa de consolidación, e regulan a participación dos socios externos.

As normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público configuran o fondo de comercio de consolidación como un activo non amortizable, non obstante, tendo en conta que este activo intanxible é máis propio das combinacións de negocios entre empresas que de operacións similares entre entidades sometidas a principios contables públicos, as normas que agora se aproban configúranse como un activo amortizable, tal e como fan as normas de consolidación do sector privado aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro (e o propio Plan xeral de contabilidade en relación co fondo de comercio nas contas individuais).

En relación coa eliminación investimento-patrimonio neto en consolidacións posteriores descríbese como debe realizarse e regúlanse os casos de modificación da participación sen perda de control e de investimento adicional ou redución do investimento sen modificación da participación, así como a valoración dos socios externos.

Tamén se regula a eliminación investimento-patrimonio neto nos casos de participacións indirectas e de participacións recíprocas entre entidades dependentes.

En relación coas eliminacións de partidas intragrupo e resultados, regúlanse tanto a eliminación por créditos e débedas, ingresos e gastos, fluxos de efectivo e gastos e ingresos orzamentarios entre entidades do grupo como a eliminación de resultados por operacións internas de existencias, de inmovilizado, investimentos inmobiliarios ou patrimonio público do solo, de servizos e de activos financeiros, por aplicación de axustes por cambios de valor e recoñecemento de subvencións no patrimonio neto, por adquisición a terceiros de pasivos financeiros emitidos polo grupo e por dividendos internos. En virtude do principio de importancia relativa poderán, por exemplo, non eliminarse aquelas operacións que sexan escasamente significativas ou efectuarse a eliminación do importe coincidente en caso de que os importes contabilizados polas entidades non sexan idénticos e a súa diferenza sexa escasamente significativa.

No capítulo terceiro descríbese o método de integración proporcional e o procedemento de posta en equivalencia ou método da participación. O método de integración proporcional descríbese a través das diferenzas que presenta co método de integración global. En relación co procedemento de posta en equivalencia regúlanse a homoxeneización da información e a primeira e posteriores aplicacións do procedemento, a modificación da participación e a deterioración do valor do investimento na entidade participada.

Ao final deste capítulo terceiro descríbese o «procedemento de posta en equivalencia modificado» que consiste en aplicar o procedemento de posta en equivalencia, é dicir, actualizar o valor do investimento na entidade á porcentaxe de participación no seu patrimonio neto, sen efectuar homoxeneizacións previas nin eliminacións de resultados por operacións internas.

O capítulo cuarto dedícase ás contas anuais consolidadas e regula os documentos que as integran, a súa formulación, así como as súas normas de elaboración. As referencias que neste capítulo se fan ao Plan xeral de contabilidade deben entenderse feitas ao Plan xeral de contabilidade aprobado polo Real decreto 1514/2007, do 16 de novembro, e ás súas adaptacións, e ao Plan xeral de contabilidade para pequenas e medianas empresas aprobado polo Real decreto 1515/2007, do 16 de novembro. Así mesmo, as referencias ao Plan de contabilidade de entidades sen fins lucrativos inclúen tanto o Plan do mesmo nome, aprobado pola Resolución do 26 de marzo de 2013, do Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas, como o Plan de contabilidade de pequenas e medianas entidades sen fins lucrativos, aprobado por resolución do mesmo órgano e da mesma data.

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

Os modelos de contas anuais consolidadas elaboráronse a partir dos modelos de contas individuais previstos no Plan xeral de contabilidade pública adaptado á Administración local (plan de contas normal), adaptando os conceptos aos seus equivalentes consolidados e engadindo as partidas específicas que xorden do proceso de consolidación.

Para conseguir que as ditas contas reflectan unha visión global, clara e sintética do grupo local prescindíuse, sempre que foi posible, de desagregacións da información.

Dado que no proceso de consolidación poden estar implicadas contas anuais de entidades suxeitas a marcos normativos contables diferentes, nos modelos de contas anuais consolidadas incorporáronse, ou adaptáronse, partidas para recoller as peculiaridades da estrutura das contas anuais das entidades non sometidas a principios contables públicos.

É de destacar que o estado de fluxos de efectivo consolidado presenta dous modelos (un normal e outro abreviado) para que a entidade dominante poida optar por un ou outro, en función da información de que dispoña para a súa elaboración.

Do contido da memoria destaca a información sobre o perímetro de consolidación, así como sobre as partidas específicas do proceso: fondo de comercio, diferenza

negativa de consolidación, socios externos, partidas relativas a entidades multigrupo ou participacións en entidades postas en equivalencia.

A memoria tamén informa sobre as bases de presentación das contas anuais consolidadas e das normas de recoñecemento e valoración aplicadas (ao menos daquelas normas que difiran das utilizadas pola entidade dominante e, sempre, das normas relativas ás partidas específicas que xurdan ao realizar a consolidación). Así mesmo, informa das principais epígrafes do balance consolidado desde o punto de vista cuantitativo (polo seu importe ou pola súa variación) ou cualitativo, e, en todo caso, dos movementos experimentados polo «Patrimonio Neto»; tamén contén información orzamentaria (tanto das entidades con orzamento limitativo como das entidades con orzamento non limitativo –é dicir, con estados de previsión de gastos e ingresos–) e diversos indicadores financeiros e patrimoniais.

A memoria inclúe unha nota específica (a 16) para reflectir aqueloutra información significativa que afecte as contas consolidadas que non se reflectiu na nota correspondente ao elemento patrimonial afectado.

Por último, a eliminación de contidos da memoria consolidada, en relación cos previstos na memoria do Plan de contas normal, obedece a que se trata de información que, ou ben figura nas contas individuais que se renden ao Tribunal de Contas ou órgano de control externo de ámbito autonómico, ás cales se unirán as contas anuais consolidadas, ou ben se considerou pouco relevante desde a perspectiva do grupo local.

## CAPÍTULO I

### Normas xerais

#### *Sección 1.<sup>a</sup> Grupo de entidades*

##### *Artigo 1. Grupo de entidades.*

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

##### *Artigo 2. Entidade dominante e entidades dependentes.*

1. Entidade dominante é a entidade do sector público local, suxeita a principios contables públicos, que ten, directa ou indirectamente, o control sobre outra ou outras, denominadas dependentes.

Non obstante, para estes efectos, as entidades locais a que se refire o artigo 3 da Lei 7/1985, do 2 de abril, reguladora das bases do réxime local, e as entidades de ámbito territorial inferior ao municipio que teñan personalidade xurídica propia non poderán ser dependentes doutra entidade local.

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

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

Condicións de poder:

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

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

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

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

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

Condicións de patrimonio neto:

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

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

3. En todo caso, os consorcios e fundacións adscritos a unha entidade local terán a consideración de entidades dependentes da dita entidade local.

Artigo 3. *Cómputo dos dereitos de voto.*

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

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

#### *Sección 2.<sup>a</sup> Outras entidades que interveñen na consolidación*

Artigo 4. *Entidades multigrupo.*

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

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

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

a) Que nos estatutos sociais se estableza a xestión conxunta ou

b) Que existan pactos ou acordos que permitan aos socios o exercicio do dereito de veto na toma de decisións da entidade.

#### Artigo 5. *Entidades asociadas.*

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

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

a) Que unha ou varias entidades do grupo participen no capital social ou no patrimonio da entidade e

b) Que se teña o poder de intervir nas decisións de política financeira e operativa da participada, sen chegar a xestionala conxuntamente nin a ter o control.

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

#### *Sección 3.<sup>a</sup> Obrigación de consolidar e excepcións*

#### Artigo 6. *Obrigación de consolidar.*

1. Toda entidade dominante estará obrigada a formular as contas anuais consolidadas de acordo co establecido nestas normas.

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

3. A obrigación de formular as contas anuais e, se for o caso, o informe de xestión consolidados non exime as entidades integrantes do grupo de formular as súas propias contas anuais e, se for o caso, o informe de xestión correspondente, conforme a normativa que lles sexa aplicable.

4. As contas anuais das entidades dependentes, multigrupo e asociadas que se integrarán na consolidación serán as contas remitidas á intervención, ou órgano da entidade dominante que teña atribuída a función de contabilidade, sempre e cando as ditas contas cumpran cos requisitos de coherencia interna necesarios para a súa integración, xa teñan informe de auditoría con opinión favorable ou desfavorable ou con opinión denegada. Se for o caso, informarse na memoria consolidada dos motivos da non integración.

No caso de grupos empresariais obrigados a presentar contas consolidadas as contas que se integrarán serán as do grupo.

Tamén poderán integrarse na consolidación as contas anuais remitidas á intervención ou ao órgano da entidade dominante que teña atribuída a función de contabilidade fóra do prazo legalmente previsto.

5. Para efectos da obtención das contas anuais consolidadas, ao inicio de cada exercicio, a intervención ou órgano que teña atribuída a función de contabilidade na entidade dominante comunicará aos responsables das entidades a súa integración nos estados consolidados do dito exercicio, para o efecto de que poidan dar cumprimento ao previsto nos parágrafos seguintes.

As entidades que se vaian integrar nas contas anuais consolidadas deberán remitir á entidade dominante, no prazo previsto no artigo 212.1 do texto refundido da Lei reguladora das facendas locais, as súas contas anuais e, se for o caso, o correspondente informe de xestión, acompañados, cando proceda, do informe de auditoría.

Ademais, as ditas entidades que se vaian integrar nas contas anuais consolidadas deberán remitir á intervención ou ao órgano que teña atribuída a función de contabilidade

na entidade dominante calquera información que o dito órgano considere necesaria para a elaboración das citadas contas anuais. En particular:

a) Deberán remitir información relativa ás operacións realizadas durante o exercicio coas restantes entidades que se integren nas contas anuais consolidadas, co contido que estableza a Intervención ou o órgano que teña atribuída a función de contabilidade na entidade dominante.

b) As entidades que presenten contas de forma abreviada ou segundo o disposto no Plan xeral de contabilidade de pequenas e medianas empresas deberán remitir, xunto coas súas contas anuais, un estado de cambios no patrimonio neto e un estado de fluxos de efectivo.

c) As entidades sen fins lucrativos deberán remitir un estado de cambios no patrimonio neto xunto coas súas contas anuais, de acordo co modelo que estableza a Intervención ou órgano que teña atribuída a función de contabilidade na entidade dominante.

#### Artigo 7. *Dispensa da obrigaón de consolidar.*

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

a) Cando, estando sometida aos principios contables públicos, sexa, pola súa vez, dependente doutra entidade sometida aos mesmos principios contables sempre que a entidade dominante presente contas consolidadas.

b) Cando ningunha das entidades dependentes posúa un interese significativo, individualmente e en conxunto, para a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados das entidades do grupo.

c) Cando a entidade dominante estea incluída no ámbito de aplicación do modelo simplificado de contabilidade local.

2. As entidades dominantes que, non estando obrigadas, presenten contas anuais consolidadas deberán elaboralas de acordo coas normas establecidas nesta orde.

#### Artigo 8. *Entidades excluídas da consolidación.*

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

a) Que non teñan un interese significativo para a imaxe fiel que deben expresar as contas anuais consolidadas. Sendo varias as entidades nestas circunstancias, non poderán ser excluídas da consolidación máis que, se no seu conxunto, presentan un interese pouco significativo con respecto á finalidade expresada.

b) Cando existan restricións importantes e permanentes que dificulten substancialmente o exercicio pola entidade dominante dos seus dereitos sobre o patrimonio ou a xestión da entidade dependente.

c) Cando a información necesaria para establecer as contas consolidadas só poida obterse incorrendo en gastos desproporcionados ou cun atraso inevitable que imposibilite a elaboración das ditas contas no prazo establecido na normativa aplicable.

#### *Sección 4.<sup>a</sup> Métodos e procedementos de consolidación*

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

1. Os métodos e procedementos de consolidación aplicables son os seguintes:

a) Método de integración global.

b) Método de integración proporcional.

c) Procedemento de posta en equivalencia ou método da participación.

2. O conxunto consolidable estará formado polas entidades ás cales se lles aplique o método de integración global ou o proporcional.

3. O perímetro de consolidación estará formado polas entidades do conxunto consolidable e polas entidades ás cales se lles aplique o procedemento de posta en equivalencia ou método da participación.

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

O método de integración global aplicarase ás entidades do grupo.

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

1. O método de integración proporcional poderase aplicar ás entidades multigrupo.

2. Se se opta por aplicar o método de integración proporcional, esta aplicación deberá ser uniforme para todas as entidades multigrupo.

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

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

a) Ás entidades asociadas.

b) Ás entidades multigrupo, se non se lles aplica o método de integración proporcional.

2. Ás entidades citadas no número 1 anterior poderá aplicárselles o procedemento de posta en equivalencia modificado que se describe no artigo 47.

Se se opta por aplicar este procedemento, esta aplicación deberá ser uniforme para todas as entidades a que se refire este artigo.

## CAPÍTULO II

### Método de integración global

#### Sección 1.<sup>a</sup> Definición do método

Artigo 13. *Definición do método.*

A aplicación do método de integración global require:

a) A incorporación ao balance da entidade dominante de todos os bens, dereitos e obrigacións que compoñen o patrimonio das entidades dependentes,

b) a incorporación á conta do resultado económico patrimonial da entidade dominante de todos os ingresos e gastos que concorran na determinación do resultado do exercicio das entidades dependentes,

c) a incorporación ao estado de cambios no patrimonio neto da entidade dominante de todos os ingresos, os gastos e as restantes partidas incluídas nos estados de cambios no patrimonio neto das entidades dependentes,

d) a incorporación ao estado de fluxos de efectivo da entidade dominante de todos os cobramentos e pagamentos das entidades dependentes e,

e) por último, a incorporación ao estado de liquidación do orzamento da entidade dominante de todos os gastos e ingresos orzamentarios das entidades dependentes cuxo orzamento de gastos teña carácter limitativo.

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



## Sección 2.<sup>a</sup> Homoxeneización previa

### Artigo 14. *Homoxeneización temporal.*

1. As contas consolidadas estableceranse na mesma data e período que as contas anuais da entidade obrigada a consolidar.

2. Se unha entidade dependente pecha o seu exercicio con data que non difire en máis de tres meses, anteriores ou posteriores, da data de peche das contas anuais consolidadas poderá incluírse na consolidación polos valores contables das citadas contas anuais, sempre que a duración do exercicio de referencia coincida coa das contas anuais consolidadas. Cando entre a data de peche do exercicio da entidade dependente e a das contas anuais consolidadas se realicen transaccións ou se produzan sucesos que sexan significativos, axustaranse as ditas operacións; neste caso, se a operación se realizou cunha entidade do grupo, deberanse realizar os axustes e as eliminacións oportunas e, de todo isto, informarase na memoria.

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

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

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

### Artigo 15. *Homoxeneización valorativa.*

1. Os elementos das contas anuais das entidades do grupo deben ser valorados seguindo métodos uniformes e de acordo cos principios e normas de valoración establecidos no Plan xeral de contabilidade pública adaptado á Administración local, salvo que a aplicación doutros principios e normas de valoración non recollidos naquel contribúa mellor á obtención da imaxe fiel do grupo. A utilización desta excepción deberá xustificarse na memoria das contas anuais consolidadas do grupo.

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

### Artigo 16. *Homoxeneización polas operacións internas.*

Cando, nas contas anuais das entidades do grupo, os importes das partidas derivadas de operacións internas non sexan coincidentes ou exista algunha pendente de rexistrar deberán realizarse os axustes que procedan para practicar as correspondentes eliminacións.

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

Deberán realizarse as reclasificacións necesarias na estrutura das contas anuais das entidades do grupo, para que estas coincidan coa das contas anuais consolidadas.

*Sección 3.<sup>a</sup> Agregación**Artigo 18. Agregación.*

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

*Sección 4.<sup>a</sup> Eliminacións**Subsección 1.<sup>a</sup> Eliminación investimento-patrimonio neto**Artigo 19. Eliminación investimento-patrimonio neto.*

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

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

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

*Artigo 20. Diferenza de primeira consolidación.*

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

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

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

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

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

## Artigo 21. *Fondo de comercio de consolidación.*

1. Entenderase por fondo de comercio de consolidación a diferenza positiva a que se refire o artigo anterior minorada no importe das revalorizacións de activos ou das reducións de valor de pasivos, conforme o establecido no mencionado artigo.

2. O fondo de comercio de consolidación inscribírase nunha rúbrica do activo do balance consolidado.

3. Con posterioridade ao seu recoñecemento inicial, o fondo de comercio de consolidación valorarase polo seu prezo de adquisición menos a amortización acumulada e, se for o caso, o importe acumulado das correccións valorativas por deterioración recoñecidas.

O fondo de comercio é un activo con vida útil definida e amortízase durante esta. Presúmase, salvo proba en contrario, que a súa vida útil é de dez anos e que a súa recuperación é lineal.

Ademais, deberá analizarse, ao menos anualmente, a súa posible deterioración de acordo coas normas sobre deterioración de valor previstas no Plan xeral de contabilidade pública adaptado á Administración local. Estas perdas por deterioración terán carácter irreversible.

## Artigo 22. *Diferenza negativa de consolidación.*

1. Entenderase por diferenza negativa de consolidación a diferenza negativa a que se refire o artigo 20, minorada no importe das revalorizacións de pasivos ou diminucións de valor dos activos realizadas conforme o establecido no dito artigo.

2. A diferenza negativa de consolidación recoñecerase na conta do resultado económico patrimonial consolidada como un resultado positivo na partida 18 «Diferenza negativa de consolidación de entidades consolidadas».

3. Cando se faga uso do disposto no número 3 do artigo 19, as diferenzas negativas serán consideradas como reservas da entidade que posúa a participación.

## Artigo 23. *Participación de socios externos.*

1. A valoración dos socios externos realizarase en función da súa participación no patrimonio neto da entidade dependente. Por tanto, salvo no suposto expresamente regulado no artigo 25.1.d) das presentes normas, o fondo de comercio de consolidación non se atribuirá aos socios externos.

Esta participación calcularase en función da proporción que represente a participación dos socios externos no capital ou patrimonio de cada entidade dependente, excluídos os instrumentos de patrimonio propio e os mantidos polas súas entidades dependentes.

2. A participación no patrimonio neto da entidade dependente atribuíble a terceiros alleos ao grupo figurará na epígrafe V.«Socios externos» do patrimonio neto do balance consolidado.

### Subsección 2.<sup>a</sup> Eliminación investimento-patrimonio neto en consolidacións posteriores

## Artigo 24. *Consolidacións posteriores.*

1. En consolidacións posteriores a eliminación investimento-patrimonio neto realizarase nos mesmos termos que os establecidos para a data de adquisición. O exceso ou defecto do patrimonio neto xerado pola entidade dependente desde a data de adquisición presentarase no balance consolidado de acordo cos seguintes criterios:

a) A parte deste importe atribuíble á entidade dominante que corresponda a partidas de reservas mostrárase na partida 1. «Reservas e resultados de exercicios anteriores» da epígrafe II «Patrimonio xerado», e desagregarase na memoria consolidada baixo a denominación «Reservas en entidades consolidadas».

b) A parte que corresponda a axustes por cambios de valor e subvencións recibidas figurará nas epígrafes III. «Axustes por cambios de valor» e IV. «Subvencións recibidas pendentes de imputación a resultados», respectivamente.

c) A parte atribuíble aos socios externos deberá inscribirse na epígrafe V «Socios externos». Na memoria tamén se incluírá o oportuno detalle sobre a composición deste saldo.

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

2. Para os efectos do número anterior, a variación do patrimonio neto calcularase:

a) Excluíndo o resultado do exercicio e  
b) Tendo en conta os axustes sobre o resultado de exercicios anteriores correspondentes a operacións entre entidades do grupo, reguladas nos artigos 30 e seguintes.

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

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

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

a) Non se modificará o importe do fondo de comercio de consolidación ou diferenza negativa recoñecida, nin o doutros activos ou pasivos do balance consolidado.

b) Nos supostos de redución da participación sen perda de control, o beneficio ou a perda recoñecida nas contas anuais individuais deberá eliminarse para os exclusivos efectos da consolidación, circunstancia que motivará un axuste nas reservas da entidade que reduce a participación.

c) O importe dos axustes por cambios de valor e das subvencións recibidas da entidade dependente, que deben lucir no balance consolidado, cuantificarase en función da porcentaxe de participación que as entidades do grupo posúan no capital ou patrimonio daquela, unha vez realizada a operación.

d) A participación dos socios externos no patrimonio neto da entidade dependente mostrarase no balance consolidado en función da porcentaxe de participación que terceiros alleos ao grupo posúan no capital ou patrimonio da citada entidade, unha vez realizada a operación, incluída, en consecuencia, a porcentaxe de participación no fondo de comercio contabilizada nas contas consolidadas asociada á modificación que produciu.

e) De ser o caso, o axuste necesario para dar cumprimento ao disposto nas letras a), c) e d) motivará unha variación nas reservas da entidade que reduce ou aumenta a participación.

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

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

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

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

Artigo 27. *Socios externos en consolidacións posteriores.*

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

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

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

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

#### Subsección 3.<sup>a</sup> Casos particulares

Artigo 28. *Participacións indirectas.*

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

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

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

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

Artigo 29. *Participacións recíprocas entre entidades dependentes.*

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

2. Para calcular as reservas en entidades consolidadas procedentes de entidades dependentes participadas reciprocamente e para determinar a participación nos axustes

por cambios de valor e nas subvencións recibidas pola entidade dependente, a variación do patrimonio neto de cada unha delas calcularase tendo en conta a dita interrelación.

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

#### Subsección 4.<sup>a</sup> Eliminacións de partidas intragrupo e resultados

##### Artigo 30. *Eliminación de partidas intragrupo.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Conforme o establecido no artigo 30 deberán eliminarse nas contas anuais consolidadas as perdas por deterioración correspondentes a elementos do activo que fosen obxecto de eliminación de resultados por operacións internas. Tamén se eliminarán as provisións derivadas de garantías ou similares outorgadas en favor doutras

entidades do grupo. Ambas as eliminacións darán lugar ao correspondente axuste en resultados.

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

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

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

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

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

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

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

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

Tratándose de perdas, o resultado tamén se entenderá realizado cando exista unha deterioración respecto do valor contable das existencias e até o límite da dita deterioración. Para estes efectos, deberá rexistrarse a correspondente perda por deterioración.

c) Cando as existencias adquiridas se integren, como custo, en inmovilizados, investimentos inmobiliarios ou patrimonio público do solo deberán aplicarse as normas do artigo 33.

3. Cando, como consecuencia dunha operación interna, quede afectado un activo en estado de venda ou un elemento do inmovilizado, dos investimentos inmobiliarios ou do patrimonio público do solo como existencias, este cambio de afectación deberá figurar na conta do resultado económico patrimonial consolidada na partida 12.c) «Activos transformados en existencias», polo importe do custo neto dos resultados internos.

#### Artigo 33. *Eliminación de resultados por operacións internas de inmovilizado, investimentos inmobiliarios ou de patrimonio público do solo.*

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

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

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

b) O resultado entenderase realizado cando:

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

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

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

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

c) Cando a amortización do activo se incorpore ás existencias como custo, deberánse aplicar as normas do artigo 32.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Os resultados producidos nestas operacións deberán diferirse, de ser o caso, até o exercicio en que se realicen, de acordo coas seguintes regras:

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



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

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

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

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

2. Eliminaranse os resultados contabilizados polas entidades dependentes derivados de transferencias á conta do resultado económico patrimonial desde contas de patrimonio neto como consecuencia de operacións internas, polos importes das epígrafes do balance III «Axustes por cambios de valor» e IV «Subvencións recibidas pendentes de imputación a resultados» existentes na data de adquisición. Tales resultados consideraranse integrados nas epígrafes de patrimonio neto de que procedan, para os efectos de determinar o exceso ou defecto de patrimonio neto previsto no número un do artigo 24.

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

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

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

3. O resultado determinado conforme o previsto nos números anteriores lucirá na partida 24 «Deterioración de valor, beneficios e perdas por operacións con activos e pasivos financeiros» da conta do resultado económico patrimonial consolidada.

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

*Artigo 38. Eliminación de dividendos internos.*

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

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

3. Cando se trate de dividendos á conta, eliminaranse contra a partida de patrimonio representativa destes na entidade que os distribuía.

### CAPÍTULO III

#### **Método de integración proporcional e procedemento de posta en equivalencia**

##### *Sección 1.<sup>a</sup> Método de integración proporcional*

*Artigo 39. Definición do método.*

1. A aplicación do método de integración proporcional consiste na incorporación ás contas anuais consolidadas da porción de activos, pasivos, gastos, ingresos, fluxos de efectivo e demais partidas das contas anuais da entidade multigrupo correspondente á

porcentaxe que do seu patrimonio neto posúan as entidades do grupo, sen prexuízo das homoxeneizacións previas e dos axustes e eliminacións que resulten pertinentes, descritos no capítulo II anterior.

2. As contas da entidade multigrupo que se van incorporar por aplicación do número anterior serán, se for o caso, as contas anuais consolidadas da dita entidade. Se as citadas contas non se formulan, ao abeiro de calquera dos motivos de dispensa previstos na norma de consolidación, tomaranse as contas anuais individuais.

#### Artigo 40. *Criterios aplicables.*

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

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

b) Os créditos e débedas, os ingresos e gastos, fluxos de efectivo, ingresos orzamentarios e gastos orzamentarios e os resultados por operacións coas entidades multigrupo eliminaranse na proporción indicada na letra anterior.

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

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

#### *Sección 2.<sup>a</sup> Procedemento de posta en equivalencia ou método da participación*

#### Artigo 41. *Descrición do procedemento.*

1. Segundo o procedemento de posta en equivalencia, ou método da participación, o investimento nunha entidade rexistrarase inicialmente polo importe que a porcentaxe de investimento das entidades do grupo represente sobre o patrimonio neto da entidade, de acordo co disposto no artigo 43, e incrementarase ou diminuírase posteriormente para recoñecer a porcentaxe que corresponda ao investidor no resultado do exercicio e noutros incrementos ou diminucións directamente imputables ao patrimonio neto obtidos pola entidade participada despois da data de adquisición.

2. Cando a unha entidade se lle aplique o procedemento de posta en equivalencia, as contas da dita entidade que se considerarán, para efectos da aplicación do disposto nos artigos seguintes, serán, se for o caso, as súas contas anuais consolidadas. Se as citadas contas non se formulan, ao abeiro de calquera dos motivos de dispensa previstos na norma de consolidación, tomaranse as contas anuais individuais.

#### Artigo 42. *Homoxeneización da información.*

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

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

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

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

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

2. Se a diferenza entre o importe a que a participación estaba contabilizada nas contas individuais e o valor a que se fixo referencia no número anterior é positiva, a parte desa diferenza que sexa atribuíble a elementos patrimoniais da entidade posta en equivalencia será incorporada ao valor da participación no balance consolidado, co límite establecido no número 2 do artigo 20.

A diferenza positiva que, se for o caso, subsista porá de manifesto un fondo de comercio que se incluírá tamén no valor da participación e do cal se informará na memoria.

No suposto excepcional de que a diferenza descrita no primeiro parágrafo deste número sexa negativa, a parte desa diferenza que sexa atribuíble a elementos patrimoniais da entidade posta en equivalencia deducirase do valor da participación no balance consolidado co límite establecido no número 3 do artigo 20. A diferenza negativa que, se for o caso, subsista recoñecerase na conta do resultado económico patrimonial consolidada como un resultado positivo na partida 28 «Diferenza negativa de consolidación de entidades postas en equivalencia».

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

Artigo 44. *Axustes ao valor inicial da participación.*

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

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

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

a) As variacións no valor da participación correspondentes a resultados do exercicio da participada formarán parte dos resultados consolidados, e figurarán de forma explícita na conta do resultado económico patrimonial consolidada, na partida 26 «Participación en beneficios (perdas) de entidades postas en equivalencia».

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

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

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

Os ingresos e gastos da entidade participada que se imputasen directamente ao patrimonio neto trataranse de forma análoga a aqueles que se recoñecesen na conta do resultado económico patrimonial.

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

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

#### Artigo 45. *Modificación da participación.*

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

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

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

3. Cando unha nova adquisición de participacións na entidade non implique un aumento na porcentaxe de participación, non xurdirán novas diferenzas respecto das de primeira posta en equivalencia, sen que se modifique o fondo de comercio de consolidación calculado de forma implícita nin, se for o caso, a diferenza negativa de consolidación.

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

4. Se o aumento ou redución da porcentaxe de participación sen que se produza un investimento adicional ou un desinvestimento implica a modificación do valor das participacións na entidade participada, recoñecerase o correspondente resultado na partida 26 «Participación en beneficios (perdas) de entidades postas en equivalencia» da conta do resultado económico patrimonial consolidada.

## Artigo 46. *Perdas por deterioración do valor.*

1. Unha vez que se aplicase o procedemento de posta en equivalencia e se recoñecesen as perdas da entidade participada de acordo co artigo 44, a entidade dominante aplicará nas contas consolidadas o establecido no número 7.3 «Deterioración» da norma de recoñecemento e valoración 8 «Activos financeiros» do Plan xeral de contabilidade pública adaptado á Administración local, para determinar se é necesario recoñecer perdas por deterioración adicionais respecto ao investimento neto que teña na entidade participada.

2. A análise da deterioración do fondo de comercio non se levará a cabo de forma separada, senón en función do previsto no número anterior. As perdas por deterioración non se asignarán a ningún activo concreto, incluído o fondo de comercio de consolidación, que forme parte do valor contable do investimento na participada. Por conseguinte, as reversións destas perdas por deterioración recoñeceranse de acordo co disposto na normativa contable citada no número 1 anterior.

## Artigo 47. *Procedemento de posta en equivalencia modificado.*

Este procedemento consiste en aplicar o de posta en equivalencia ou método da participación regulado nesta sección, sen efectuar homoxeneizacións previas nin eliminacións de resultados por operacións internas.

## CAPÍTULO IV

### Contas anuais consolidadas

## Artigo 48. *Documentos que integran as contas anuais consolidadas.*

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

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

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

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

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

## Artigo 49. *Formulación das contas anuais consolidadas.*

1. As contas anuais consolidadas deberán ser formuladas pola entidade dominante no prazo establecido pola lexislación vixente e referiranse ao ano natural.

2. O balance, a conta do resultado económico patrimonial, o estado de cambios no patrimonio neto, o estado de fluxos de efectivo, o estado de liquidación do orzamento e a memoria consolidados deberán estar identificados e indicarse de forma clara e en cada

un dos ditos documentos a súa denominación, o grupo a que corresponden e o exercicio a que se refiren.

3. As contas anuais consolidadas elaboraranse expresando os seus valores en euros.

Artigo 50. *Estrutura das contas anuais consolidadas.*

As contas anuais consolidadas deberán adaptarse aos modelos establecidos no anexo destas normas.

Artigo 51. *Normas comúns ao balance, á conta do resultado económico patrimonial, ao estado de cambios no patrimonio neto e ao estado de fluxos de efectivo consolidados.*

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

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

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

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

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

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

Artigo 52. *Balance consolidado.*

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

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

3. As epígrafes VII do activo non corrente «Activos por imposto diferido», IV do pasivo non corrente «Pasivos por imposto diferido» e I do pasivo corrente «Pasivos vinculados con activos non correntes mantidos para a venda» refírense exclusivamente a entidades que aplican o Plan xeral de contabilidade ou o Plan de contabilidade para entidades sen fins lucrativos, e determinaranse conforme as normas previstas nel.

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

5. Os créditos e débedas con entidades incluídas na consolidación polo procedemento de posta en equivalencia ou polo de integración proporcional na parte non eliminada mostraranse separadamente nas correspondentes epígrafes de «Investimentos financeiros en entidades do grupo, multigrupo e asociadas» do activo e de «Débedas con entidades do grupo, multigrupo e asociadas» do pasivo.

6. Os créditos e débedas con entidades do grupo, multigrupo e asociadas non incluídas no perímetro de consolidación mostraranse separadamente nas correspondentes epígrafes de «Investimentos financeiros en entidades do grupo, multigrupo e asociadas» do activo e de «Débedas con entidades do grupo, multigrupo e asociadas» do pasivo.

7. O balance consolidado deberá formularse tendo en conta o establecido nas normas de elaboración do balance do Plan xeral de contabilidade pública adaptado á Administración local, sen prexuízo do establecido nos números anteriores.

#### Artigo 53. *Conta do resultado económico patrimonial consolidada.*

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

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

2. As partidas 3 «Ingresos da actividade propia» e 11 «Gastos por axudas e outros» refírense exclusivamente a entidades que aplican o Plan de contabilidade para entidades sen fins lucrativos e determinaranse conforme as normas previstas nel.

3. O importe neto da cifra de negocios determinado de acordo co Plan xeral de contabilidade figurará na partida 4 «Vendas e prestacións de servizos».

4. O imposto sobre sociedades figurará, se for o caso, na partida 13 «Outros gastos de xestión ordinaria».

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

6. A diferenza negativa en combinación de negocios regulada nas normas para a formulación de contas anuais consolidadas aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro, figurará na partida 18 «Diferenza negativa de consolidación de entidades consolidadas».

7. A partida 27 «Deterioración e resultado por perda de influencia significativa de participacións postas en equivalencia ou do control conxunto dunha entidade multigrupo» determinarase de acordo coas normas para a formulación de contas anuais consolidadas aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

8. A epígrafe V «Resultado do exercicio procedente de operacións interrompidas neto de impostos» refírense exclusivamente a entidades que aplican o Plan xeral de contabilidade e determinaranse conforme as normas previstas nel.

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

10. A conta do resultado económico patrimonial consolidada deberá formularse tendo en conta o establecido nas normas de elaboración da conta do resultado económico patrimonial do Plan xeral de contabilidade pública adaptado á Administración local, sen prexuízo do establecido nos números anteriores.

Artigo 54. *Estado de cambios no patrimonio neto consolidado.*

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

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

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

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

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

- I) Do resultado económico patrimonial consolidado do exercicio.
- II) Dos ingresos e gastos da entidade dominante e das entidades ás cales se lles aplique o método de integración global cando proceda a súa imputación directa ao patrimonio neto de acordo co previsto nas normas de recoñecemento e valoración do Plan xeral de contabilidade pública adaptado á Administración local, sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan.

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

As partidas 5 «Por ganancias e perdas actuariais e outros axustes», 6 «Efecto impositivo» e 7 «Por activos non correntes e pasivos vinculados, mantidos para a venda» refírense só a entidades que aplican o Plan xeral de contabilidade e determinaranse conforme as normas previstas no mesmo.

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

As partidas 5 «Efecto impositivo» e 6 «Por activos non correntes e pasivos vinculados, mantidos para a venda» refírense só a entidades que aplican o Plan xeral de contabilidade e determinaranse conforme as normas previstas nel.

O estado de cambios no patrimonio neto consolidado deberá formularse tendo en conta o establecido nas normas de elaboración do estado de cambios no patrimonio neto do Plan xeral de contabilidade pública adaptado á Administración local, sen prexuízo do establecido nos números anteriores.

Artigo 55. *Estado de fluxos de efectivo consolidado.*

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



O estado de fluxos de efectivo consolidado elaborárase conforme o modelo incluído no anexo destas normas.

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

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

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

5. Non obstante o disposto nos números anteriores, se a entidade dominante non dispón da información necesaria para elaborar o estado de fluxos de efectivo, poderá presentar a información diferenciando os fluxos que correspondan a entidades sometidas a principios contables públicos, os que correspondan ás entidades que apliquen o Plan xeral de contabilidade e os que correspondan ás entidades que apliquen o Plan de contabilidade das entidades sen fins lucrativos. Neste caso, o estado de fluxos de efectivo consolidado axustarase ao modelo abreviado incluído no anexo destas normas.

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

#### Artigo 56. *Estado de liquidación do orzamento consolidado.*

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

#### Artigo 57. *Memoria consolidada.*

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

a) O modelo de memoria consolidada recolle a información mínima que se vai consignar; non obstante, naqueles casos en que a información que se solicita non sexa significativa non se consignarán as notas correspondentes a ela. Se, como consecuencia do anterior, certas notas carecen de contido e, por tanto, non se consignan, manterase, para aquelas notas que si teñan contido, a numeración prevista no modelo de memoria consolidada e incorporarase na dita memoria consolidada unha relación daquelas notas que non teñan contido.

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

## ANEXO

## Modelos de contas anuais consolidadas

*Balance consolidado*

Activo	Notas na memoria	20XX	20XX-1	Patrimonio neto e Pasivo	Notas na memoria	20XX	20XX-1
A) Activo non corrente.				A) Patrimonio neto.			
I. Inmobilizado intanxible.				I. Patrimonio.			
1. Fondo de comercio de consolidación.				II. Patrimonio xerado.			
2. Outro inmobilizado intanxible.				1. Reservas e resultados de exercicios anteriores.			
II. Inmobilizado material.				2. Resultados do exercicio atribuídos á entidade dominante.			
III. Investimentos inmobiliarios.				III. Axustes por cambios de valor.			
IV. Patrimonio público do solo.				IV. Subvencións recibidas pendentes de imputación a resultados.			
V. Investimentos financeiros a longo prazo en entidades do grupo, multigrupo e asociadas.				V. Socios externos.			
1. Participacións postas en equivalencia.				B) Pasivo non corrente.			
2. Créditos a entidades postas en equivalencia.				I. Provisións a longo prazo.			
3. Créditos a entidades integradas proporcionalmente.				II. Débedas a longo prazo.			
4. Outros investimentos financeiros.							
VI. Investimentos financeiros a longo prazo.				III Débedas con entidades do grupo, multigrupo e asociadas a longo prazo.			
VII. Activos por imposto diferido.				1. Débedas con entidades postas en equivalencia.			
VIII. Debedores, debedores comerciais non correntes e outras contas para cobrar a longo prazo.				2. Débedas con entidades integradas proporcionalmente 3. Outras débedas.			
B) Activo corrente.				IV. Pasivos por imposto diferido.			
I. Activos en estado de venda.				V. Acredores, acredores comerciais e outras contas para pagar a longo prazo.			
II. Existencias.							
III. Debedores, debedores comerciais e outras contas para cobrar a curto prazo.				VI. Axustes por periodización a longo prazo.			
				C) Pasivo corrente.			
IV. Investimentos financeiros a curto prazo en entidades do grupo, multigrupo e asociadas.				I. Pasivos vinculados con activos non correntes mantidos para a venda.			
1. Créditos a entidades postas en equivalencia.				II. Provisións a curto prazo.			

Activo	Notas na memoria	20XX	20XX-1	Patrimonio neto e Pasivo	Notas na memoria	20XX	20XX-1
2. Créditos a entidades integradas proporcionalmente.				III. Débedas a curto prazo.			
3. Outros investimentos.				IV. Débedas con entidades do grupo, multigrupo e asociadas a curto prazo.			
V. Inversións financeiras a curto prazo.				1. Débedas con entidades postas en equivalencia.			
VI. Axustes por periodización.				2. Débedas con entidades integradas proporcionalmente.			
VII. Efectivo e outros activos líquidos equivalentes.				3. Outras débedas.			
				V. Acredores, acredores comerciais e outras contas para pagar a curto prazo.			
				VI. Axustes por periodización a curto prazo.			
Total activo (A+B).				Total patrimonio neto e pasivo (A+B+C).			

*Conta do resultado económico patrimonial consolidada*

	Notas na memoria	20XX	20XX-1
1. Ingresos tributarios e urbanísticos.			
a) Ingresos tributarios.			
b) Ingresos urbanísticos.			
2. Transferencias e subvencións recibidas.			
a) Do exercicio.			
b) Imputación de subvencións para o inmovilizado non financeiro.			
c) Imputación de subvencións para activos correntes e outras.			
3. Ingresos da actividade propia.			
4. Ventas e prestacións de servizos.			
5. Variación de existencias de produtos terminados e en curso de fabricación e deterioración de valor.			
6. Traballos realizados polo grupo para o seu activo.			
7. Outros ingresos de xestión ordinaria.			
8. Excesos de provisións.			
A) TOTAL INGRESOS DE XESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7+8).			
9. Gastos de persoal.			
10. Transferencias e subvencións concedidas.			
11. Gastos por axudas e outros.			
12. Aprovisionamentos.			
a) Consumo de mercadorías, materias primas e outros aprovisionamentos.			
b) Deterioración de valor de mercadorías, materias primas e outros aprovisionamentos.			
c) Activos transformados en existencias.			

	Notas na memoria	20XX	20XX-1
13. Outros gastos de xestión ordinaria.			
14. Amortización do inmovilizado.			
B) TOTAL GASTOS DE XESTIÓN ORDINARIA (9+10+11+12+13+14).			
I. Resultado (aforro ou desaforro) da xestión ordinaria (A+B).			
15. Deterioración de valor e resultados por alleamento do inmovilizado non financeiro e activos en estado de venda.			
16. Outras partidas non ordinarias.			
17. Resultado pola perda de control de participacións consolidadas.			
18. Diferenza negativa de consolidación de entidades consolidadas.			
II. Resultado das operacións non financeiras (I+15+16+17+18).			
19. Ingresos financeiros.			
20. Financeiros.			
21. Gastos financeiros imputados ao activo.			
22. Variación do valor razoable en activos e pasivos financeiros.			
23. Diferenzas de cambio.			
24. Deterioración de valor, beneficios e perdas por operacións con activos e pasivos financeiros.			
25. Subvencións para o financiamento de operacións financeiras.			
III. Resultado das operacións financeiras (19+20+21+22+23+24+25).			
26. Participación en beneficios (perdas) de entidades postas en equivalencia.			
27. Deterioración e resultado por perda de influencia significativa de participacións postas en equivalencia ou do control conxunto sobre unha entidade multigrupo.			
28. Diferenza negativa de consolidación de entidades postas en equivalencia.			
IV. Resultado do exercicio procedente de operacións continuadas (II+III+26+27+28).			
V. Resultado do exercicio procedente de operacións interrompidas neto de impostos.			
VI. Resultado (aforro ou desaforro) consolidado do exercicio (IV + V).			
+ Axustes na conta do resultado do exercicio anterior.			
Resultado do exercicio anterior axustado (VI+axustes).			
Resultado atribuído á entidade dominante.			
Resultado atribuído a socios externos.			

## 1. Estado total de cambios no patrimonio neto consolidado

	Notas na memoria	I. Patrimonio	II. Patrimonio xerado	III. Axustes por cambios de valor	IV. Subvencións recibidas	V. Socios externos	Total
A. PATRIMONIO NETO AO FINAL DO EXERCICIO 20XX-1.							
B. AXUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES E CORRECCIÓN DE ERROS.							

	Notas na memoria	I. Patrimonio	II. Patrimonio xerado	III. Axustes por cambios de valor	IV. Subvencións recibidas	V. Socios externos	Total
C. PATRIMONIO NETO INICIAL AXUSTADO DO EXERCICIO 20XX (A+B).							
D. VARIACIÓNS DO PATRIMONIO NETO EXERCICIO 20XX.							
1. Total ingresos e gastos consolidados recoñecidos no exercicio.							
2. Operacións patrimoniais coa entidade ou entidades propietarias.							
3. Outras variacións do patrimonio neto.							
E. PATRIMONIO NETO AO FINAL DO EXERCICIO 20XX (C+D).							

## 2. Estado de ingresos e gastos recoñecidos consolidado

	Notas na memoria	20XX	20XX-1
I. Resultado (aforro ou desaforro) consolidado do exercicio.			
II. Ingresos e gastos recoñecidos directamente no patrimonio neto:			
1. Inmobiliado non financeiro.			
2. Activos e pasivos financeiros.			
3. Coberturas contables.			
4. Subvencións recibidas.			
5. Por ganancias e perdas actuariais e outros axustes.			
6. Efecto impositivo.			
7. Por activos non correntes e pasivos vinculados, mantidos para a venda.			
8. Outros ingresos e gastos.			
Total (1+2+3+4+5+6+7+8).			
III. Transferencias á conta do resultado económico patrimonial ou ao valor inicial da partida cuberta:			
1. Inmobiliado non financeiro.			
2. Activos e pasivos financeiros.			
3. Coberturas contables.			
4. Subvencións recibidas.			
5. Efecto impositivo.			
6. Por activos non correntes e pasivos vinculados, mantidos para a venda.			
7. Outros ingresos e gastos.			
Total (1+2+3+4+5+6+7).			
IV. TOTAL ingresos e gastos consolidados recoñecidos (I + II + III).			
Total ingresos e gastos atribuídos á entidade dominante.			
Total ingresos e gastos atribuídos a socios externos.			

## Estado de fluxos de efectivo consolidado (modelo normal)

	Notas na memoria	20XX	20XX-1
I. FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE XESTIÓN.			
A) Cobramentos das entidades integradas globalmente.			

	Notas na memoria	20XX	20XX-1
B) Pagamentos das entidades integradas globalmente.			
C) Fluxos netos de efectivo por actividades de xestión das entidades integradas globalmente (+A-B).			
D) Cobramentos das entidades integradas proporcionalmente.			
E) Pagamentos das entidades integradas proporcionalmente.			
F) Fluxos netos de efectivo por actividades de xestión das entidades integradas proporcionalmente (+C-D).			
Fluxos netos de efectivo por actividades de xestión (C+F).			
II. FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE INVESTIMENTO.			
G) Cobramentos das entidades integradas globalmente.			
H) Pagamentos das entidades integradas globalmente.			
I) Fluxos netos de efectivo por actividades de investimento das entidades integradas globalmente (+G-H).			
J) Cobramentos das entidades integradas proporcionalmente.			
K) Pagamentos das entidades integradas proporcionalmente.			
L) Fluxos netos de efectivo por actividades de investimento das entidades integradas proporcionalmente (+J-K).			
Fluxos netos de efectivo por actividades de investimento (I+L).			
III. FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE FINANCIAMENTO.			
M) Cobramentos da entidade ou entidades propietarias e outros aumentos no patrimonio, das entidades integradas globalmente.			
N) Pagamentos á entidade ou entidades propietarias, das entidades integradas globalmente.			
O) Cobramentos por emisión de pasivos financeiros, das entidades integradas globalmente.			
P) Pagamentos por reembolso de pasivos financeiros, das entidades integradas globalmente.			
Q) Pagamentos por dividendos e remuneracións doutros instrumentos de patrimonio, das entidades integradas globalmente.			
R) Fluxos netos de efectivo por actividades de financiamento das entidades integradas globalmente (+M-N+O-P-Q).			
S) Cobramentos da entidade ou entidades propietarias e outros aumentos no patrimonio, das entidades integradas proporcionalmente.			
T) Pagamentos á entidade ou entidades propietarias, das entidades integradas proporcionalmente.			
U) Cobramentos por emisión de pasivos financeiros, das entidades integradas proporcionalmente.			
V) Pagamentos por reembolso de pasivos financeiros, das entidades integradas proporcionalmente.			
W) Pagamentos por dividendos e remuneracións doutros instrumentos de patrimonio, das entidades integradas proporcionalmente.			
X) Fluxos netos de efectivo por actividades de financiamento das entidades integradas proporcionalmente (+S-T+U-V-W).			
Fluxos netos de efectivo por actividades de financiamento (R+X).			
IV. FLUXOS DE EFECTIVO PENDENTES DE CLASIFICACIÓN.			
Y) Cobramentos pendentes de aplicación das entidades integradas globalmente.			
Z) Pagamentos pendentes de aplicación das entidades integradas globalmente.			
AA) Fluxos netos de efectivo pendentes de clasificación das entidades integradas globalmente (+Y-Z).			
AB) Cobramentos pendentes de aplicación das entidades integradas proporcionalmente.			

	Notas na memoria	20XX	20XX-1
AC) Pagamentos pendentes de aplicación das entidades integradas proporcionalmente.			
AD) Fluxos netos de efectivo pendentes de clasificación das entidades integradas proporcionalmente (+AB-AC).			
Fluxos netos de efectivo pendentes de clasificación (AA+AD).			
V. EFECTO DAS VARIACIÓNS DOS TIPOS DE CAMBIO.			
VI. INCREMENTO/DIMINUCIÓN NETA DO EFECTIVO E ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AO EFECTIVO (I + II + III + IV + V).			
Efectivo e activos líquidos equivalentes ao efectivo ao inicio do exercicio.			
Efectivo e activos líquidos equivalentes ao efectivo ao final do exercicio.			

*Estado de fluxos de efectivo consolidado (modelo abreviado)*

	Notas na memoria	20XX	20XX-1
I. FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE XESTIÓN.			
A) Cobramento das actividades de xestión das entidades sometidas a principios contables públicos.			
B) Pagamentos das actividades de xestión das entidades sometidas a principios contables públicos.			
C) Fluxos netos de efectivo por actividades de xestión das entidades sometidas a principios contables públicos (+A-B).			
D) Fluxos netos de efectivo por actividades de explotación das entidades empresariais.			
E) Fluxos netos de efectivo por actividades de explotación e de xestión das entidades sen fins lucrativos.			
Fluxos netos de efectivo por actividades de xestión (C+D+E)).			
II. FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE INVESTIMENTO.			
C) Cobramentos das actividades de investimento.			
D) Pagamentos das actividades de investimento.			
Fluxos netos de efectivo por actividades de investimento (+C-D).			
III. FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE FINANCIAMENTO.			
E) Cobramento da entidade ou entidades propietarias e outros aumentos no patrimonio.			
F) Pagamentos á entidade ou entidades propietarias.			
G) Cobramentos por emisión de pasivos financeiros.			
H) Pagamentos por reembolso de pasivos financeiros.			
I) Pagamentos por dividendos e remuneracións doutros instrumentos de patrimonio.			
Fluxos netos de efectivo por actividades de financiamento (+E-F+G-H-I).			
IV. FLUXOS DE EFECTIVO PENDENTES DE CLASIFICACIÓN.			
J) Cobramentos pendentes de aplicación.			
K) Pagamentos pendentes de aplicación.			
Fluxos netos de efectivo pendentes de clasificación (+J-K).			
V. EFECTO DAS VARIACIÓNS DOS TIPOS DE CAMBIO.			
VI. INCREMENTO/DIMINUCIÓN NETA DO EFECTIVO E ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AO EFECTIVO (I + II + III + IV + V).			





## Estado de liquidación do orzamento consolidado

## IV. Resultado orzamentario consolidado

Conceptos	Dereitos recoñecidos netos	Obrigacións recoñecidas netas	Resultado orzamentario
a) Operacións correntes.			
b) Operacións de capital.			
1. Total operacións non financeiras (a+b).			
c) Activos financeiros.			
d) Pasivos financeiros.			
2. Total operacións financeiras (c+d).			
I. RESULTADO ORZAMENTARIO CONSOLIDADO DO EXERCICIO (I = 1+2).			

## MEMORIA CONSOLIDADA

## Contido da memoria consolidada

1. Entidades do grupo.
2. Entidades multigrupo e asociadas.
3. Información dos subgrupos de entidades.
4. Bases de presentación das contas anuais consolidadas.
5. Normas de recoñecemento e valoración.
6. Axustes e eliminacións
7. Combinacións de negocios e operacións de reestruturación empresarial.
8. Fondo de comercio de consolidación.
9. Diferenza negativa de consolidación.
10. Socios externos.
11. Modificacións na porcentaxe de participación en entidades do grupo.
12. Partidas correspondentes a entidades multigrupo.
13. Participacións en entidades postas en equivalencia.
14. Principais epígrafes do balance.
15. Información orzamentaria consolidada.
16. Outra información que afecte as contas anuais consolidadas.
17. Indicadores financeiros e patrimoniais.
18. Feitos posteriores ao peche.

## 1. Entidades do grupo

## 1.1 Entidade dominante.

Identificación.

## 1.2 Entidades dependentes.

## a) Entidades que se van integrar na consolidación.

– Identificación das entidades dependentes que se van integrar na consolidación.

Estas entidades agruparanse en función do procedemento polo que se integrasen, de acordo coa súa natureza xurídica.

De ser o caso, informarase da opinión manifestada polo auditor no correspondente informe de auditoría de cada unha das contas integradas na consolidación.

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

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

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

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

b) Entidades que se van excluír da consolidación.

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

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

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

1.3 Interese significativo das entidades do grupo.

Considerase que a magnitude representativa do dito interese significativo é:

- Nas entidades do sector público que realizan actividades administrativas:

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

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

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

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

## 2. Entidades multigrupo e asociadas

a) Entidades que se integrarán na consolidación.

- Identificación das entidades multigrupo e asociadas que se integrarán na consolidación.

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

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

Entidades multigrupo.

Informarase acerca de:

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

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

- Se for o caso, informarase da opinión manifestada polo auditor no correspondente informe de auditoría de cada unha das contas das entidades multigrupo.

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

Entidades asociadas.

Informará acerca de:

– Se for o caso, xustificación da aplicación do procedemento de posta en equivalencia modificado.

– Razóns polas que se obviou a presunción de que non se ten influencia significativa se a entidade investidora posúe, directa ou indirectamente, menos do 20 por cento dos dereitos de voto reais e potenciais na participada, cando a entidade investidora chegase á conclusión de que exerce a dita influencia.

– Razóns polas que se obviou a presunción de que se ten influencia significativa se a entidade investidora posúe, directa ou indirectamente, o 20 por cento ou máis dos dereitos de voto reais e potenciais na participada, cando a entidade investidora chegase á conclusión de que non exerce a dita influencia.

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

– Se for o caso, informárase da opinión manifestada polo auditor no correspondente informe de auditoría de cada unha das contas das entidades asociadas.

– Identificación das entidades asociadas clasificadas como mantidas para a venda.

b) Entidades que se exclúen da consolidación.

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

### 3. Información dos subgrupos de entidades

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

### 4. Bases de presentación das contas anuais consolidadas

1. Imaxe fiel:

a) A entidade dominante deberá facer unha declaración explícita de que as contas anuais consolidadas reflicten a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira, do resultado económico patrimonial e da execución do orzamento do grupo.

b) Requisitos da información, principios contables públicos e criterios contables non aplicados por interferir o obxectivo da imaxe fiel e, se for o caso, incidencia nas contas anuais consolidadas.

c) Principios, criterios contables aplicados e información complementaria necesaria para alcanzar o obxectivo de imaxe fiel e localización desta na memoria.

2. Comparación da información:

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

b) Explicación da adaptación dos importes do exercicio precedente para facilitar a comparación ou, se for o caso, da imposibilidade de realizar esta adaptación.

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

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

5. Operacións entre entidades do perímetro da consolidación.

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

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

#### 5. Normas de recoñecemento e valoración

Para as partidas que se relacionan a continuación indicaranse, ao menos, os criterios contables aplicados que difiran dos utilizados pola entidade dominante nas súas contas individuais, e xustificarse tal aplicación. En todo caso, indicaranse as normas de recoñecemento e valoración relativas ás partidas específicas que xurdan ao realizar a consolidación:

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

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

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

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

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

4. Inversións inmobiliarias: sinalarse o criterio para cualificar os terreos e construcións como inversións inmobiliarias, e especificarase, para estas, os criterios sinalados no número anterior.

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

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

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

6. Arrendamentos: indicaranse os criterios de contabilización de contratos de arrendamento financeiro e outras operacións de natureza similar.

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

8. Activos e pasivos financeiros; indicaranse:

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

– Para os activos financeiros:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 6. Axustes e eliminacións

Informarase dos axustes e eliminacións recoñecidos entre as distintas entidades do grupo. Esta información poderá presentarse por grupos de entidades.

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

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

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

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

#### 8. Fondo de comercio de consolidación

1. Análise do movemento desta partida, indicárase:

- Saldo inicial (importe bruto, o importe das amortizacións acumuladas e as correccións valorativas por deterioración acumuladas ao principio do exercicio).
- Adicións (o fondo de comercio adicional recoñecido durante o período).
- A amortización do exercicio e, se for o caso, as correccións valorativas por deterioración recoñecidas durante o exercicio. En particular, informarase sobre as estimacións realizadas para determinar a vida útil do fondo de comercio, e o método de amortización empregado.
- Calquera outro cambio no valor contable durante o exercicio, e
- Saldo final (o importe bruto do fondo de comercio, o importe das amortizacións acumuladas e as correccións valorativas por deterioración acumuladas ao final do exercicio.)

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

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

#### 9. Diferenza negativa de consolidación

1. Análise da composición das seguintes partidas da conta do resultado económico patrimonial consolidada: 18 «Diferenza negativa de consolidación de entidades consolidadas» e 28 «Diferenza negativa de consolidación de entidades postas en equivalencia». Deberanse describir as razóns polas cales a transacción orixinou o saldo destas epígrafes cando sexan significativas.

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

#### 10. Socios externos

Mostrarase a seguinte información:

1. Desagregación desta epígrafe indicando para cada entidade dependente:
  - a) O movemento acaecido no exercicio e as causas que o orixinaron.
  - b) A composición do saldo no momento do peche do exercicio, diferenciando entre a súa participación no patrimonio xerado, axustes por cambios de valor e subvencións recibidas pendentes de imputación a resultados.
2. Se a adquisición da condición de entidade dependente tivo lugar durante o exercicio informarase do importe dos socios externos na adquirida recoñecidos na data de adquisición.
3. Participación dos socios externos no fondo de comercio contabilizado nas contas anuais consolidadas, de acordo co disposto no artigo 25.1.d) destas normas.

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

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

- a) Variación nas reservas.
- b) Variación nas epígrafes III. Axustes por cambios de valor, e IV. Subvencións recibidas pendentes de imputación a resultados.
- c) De ser o caso, fondo de comercio atribuído aos socios minoritarios.

#### 12. Partidas correspondentes a entidades multigrupo

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

#### 13. Participacións en entidades postas en equivalencia

Mostrarase a seguinte información:

1. Desagregación desta partida por entidades postas en equivalencia, indicarse o movemento do exercicio e as causas que o orixinaron, así como os importes que correspondan ao fondo de comercio.
2. Información financeira resumida das entidades, onde se incluírá o importe acumulado dos activos, dos pasivos, dos ingresos ordinarios e do resultado do exercicio.
3. Resultado do exercicio das entidades postas en equivalencia que corresponda á entidade investidora. Deberá informarse do contabilizado na conta do resultado económico patrimonial e do que se mostra directamente no patrimonio neto.

#### 14. Principais epígrafes do balance

Presentarase información acerca das principais epígrafes do balance, así como da variación que experimentaron no exercicio. Así mesmo, informarase das principais causas que motivaron a variación cando esta sexa significativa.

Sen prexuízo do anterior, en relación co patrimonio neto informarase do movemento de cada partida do balance durante o exercicio e indicarse:

- Saldo inicial.

- Aumentos.
- Diminucións.
- Saldo final.

A partida «1. Reservas e resultados de exercicios anteriores» desagregase co seguinte nivel de detalle:

- Reservas e resultados de exercicios anteriores da entidade dominante
- Reservas e resultados de exercicios anteriores en entidades consolidadas
- Reservas e resultados de exercicios anteriores en entidades postas en equivalencia.

### 15. Información orzamentaria consolidada

#### 15.1 Obrigacións de orzamentos pechados.

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

- Obrigacións pendentes de pagamento en 1 de xaneiro.
- Modificacións do saldo inicial e anulacións.
- Total obrigacións.
- Prescricións.
- Pagamentos realizados.
- Obrigacións pendentes de pagamento en 31 de decembro.

#### Obrigacións de orzamentos pechados

Código económico	Descrición	Obrigacións pendentes de pagamento en 1 de xaneiro	Modificacións saldo inicial e anulacións	Total obrigacións	Prescricións	Pagamentos realizados	Obrigacións pendentes de pagamento en 31 de decembro
	Total.						

#### 15.2 Compromisos de gasto con cargo a orzamentos de exercicios posteriores.

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

#### Compromisos de gasto con cargo a orzamentos de exercicios posteriores

Código económico	Descrición	Compromisos de gasto adquiridos con cargo ao orzamento do exercicio				
		(Ano)	(Ano)	(Ano)	(Ano)	Anos sucesivos
	Total.					

#### 15.3 Dereitos para cobrar de orzamentos cerrados.

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

- Dereitos pendentes de cobramento en 1 de xaneiro.



- Modificacións do saldo inicial.
- Dereitos anulados.
- Dereitos cancelados.
- Recadación.
- Dereitos pendentes de cobramento en 31 de decembro.

## Dereitos para cobrar de orzamentos cerrados

Código económico	Descrición	Dereitos pendentes de cobramento en 1 de xaneiro	Modificacións saldo inicial	Dereitos anulados	Dereitos cancelados	Recadación	Dereitos pendentes de cobramento en 31 de decembro
	Total.						

## 15.4 Compromisos de ingreso con cargo a orzamentos de exercicios posteriores.

En relación coas entidades de orzamento limitativo presentarase, ao menos a nivel de capítulo, información sobre os compromisos de ingreso concertados durante o exercicio, así como os concertados en exercicios anteriores, que teñan repercusión en orzamentos de exercicios posteriores, con indicación do seu importe e ano a que se refiran.

## Compromisos de ingreso con cargo a orzamentos de exercicios posteriores

Código económico	Descrición	Compromisos de ingreso concertados imputables ao exercicio				
		(Ano)	(Ano)	(Ano)	(Ano)	Anos sucesivos
	Total.					

## 15.5 Liquidación dos estados de previsión de gastos e ingresos das entidades sen orzamento limitativo.

Presentarase a liquidación, agregada ou consolidada, por tipo de entidade, dos estados de previsión de gastos e ingresos que se inclúan no orzamento xeral da entidade de cada exercicio, de acordo cos modelos que figuren nel e engadindo ao importe orzado o importe realizado e a desviación, en termos absolutos e relativos, producida.

## 16. Outra información que afecte as contas consolidadas

Subministrarase calquera outra información significativa que afecte as contas consolidadas cando non se reflectise no punto correspondente ao elemento patrimonial afectado.

## 17. Indicadores financeiros e patrimoniais

a) Liquidez inmediata: reflicte a porcentaxe de débedas que poden atenderse coa liquidez inmediatamente dispoñible.

Fondos líquidos  
Pasivo corrente

(Fondos líquidos: efectivo e outros activos líquidos equivalentes)

b) Liquidez a curto prazo: reflicte a capacidade para atender a curto prazo as obrigacións pendentes de pagamento.

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

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

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

d) Endebemento por habitante: este índice distribúe a débeda total entre o número de habitantes.

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

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

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

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

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

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

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

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

h) Ratios da conta do resultado económico patrimonial.

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

ING.TRIB.: ingresos tributarios e urbanísticos.

TRANSFR.: transferencias e subvencións recibidas.

VN e PS: vendas netas, prestación de servizos e ingresos da actividade propia.

G. PERS.: gastos de persoal.

TRANSFC.: transferencias, subvencións e gastos por axudas concedidas.

APROV.: aprovisionamentos.

## 1) Estrutura dos ingresos.

	Ingresos de xestión ordinaria (IXOR)		
ING. TRIB. / IXOR	TRANSFR. / IXOR	VN e PS / IXOR	Resto IXOR / IXOR

## 2) Estrutura dos gastos.

	Gastos de xestión ordinaria (GXOR)		
G. PERS. / GXOR	TRANSFC. / GXOR	APROV. / GXOR	Resto GXOR / GXOR

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

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

## 18. Feitos posteriores ao peche

A entidade dominante informará:

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

b) Dos feitos posteriores que poñan de manifesto circunstancias que xa existían na data de peche do exercicio que non supuxesen, de acordo coa súa natureza, a inclusión dun axuste nas cifras contidas nas contas anuais, ben que a información contida na memoria consolidada debe ser modificada de acordo co dito feito posterior.

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