

4. ERANSKINA

GIPUZKOAKO TOKI SEKTORE PUBLIKOAREN ESPARRUAN URTEKO KONTU BATERATUAK FORMULATZEKO ARAUAK

AURKIBIDEA

I. KAPITULUA. ARAU OROKORRAK

1. sekzioa. Entitate taldea

- 1. artikulua. Entitate taldea
- 2. artikulua. Entitate nagusia eta mendeko entitateak
- 3. artikulua. Boto eskubideen zenbaketa

2. sekzioa. Batakuntzan esku hartzen duten beste entitate batzuk

- 4. artikulua. Talde anitzeko entitateak
 - 5. artikulua. Entitate elkartuak
- ##### 3. sekzioa. Kontuak bateratzeko betebeharra eta salbuespenak
- 6. artikulua. Kontuak bateratzeko betebeharra
 - 7. artikulua. Kontuak bateratzeko betebeharretik salbuestea
 - 8. artikulua. Batakuntzatik kanpo utzitako entitateak

4. sekzioa. Kontuak bateratzeko metodoak eta prozedurak

- 9. artikulua. Kontuak bateratzeko metodo eta prozedura aplikagarriak
- 10. artikulua. Integrazio globalaren metodoa aplikatzea
- 11. artikulua. Integrazio proportzionalaren metodoa aplikatzea
- 12. artikulua. Baliokidetzan jartzeko prozedura edo partaidetzaren metodoa aplikatzea

II. KAPITULUA. INTEGRAZIO GLOBALAREN METODOA

1. sekzioa. Metodoaren definizioa

- 13. artikulua. Metodoaren definizioa

2. sekzioa. Aurretiazko homogeneizazioa

- 14. artikulua. Denborazko homogeneizazioa
- 15. artikulua. Balorazioaren homogeneizazioa

ANEXO 4

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

INDICE

CAPITULO I NORMAS GENERALES

Sección 1ª Grupo de entidades

- Artículo 1. Grupo de entidades
- Artículo 2. Entidad dominante y entidades dependientes
- Artículo 3. Cómputo de los derechos de voto

Sección 2.ª Otras entidades que intervienen en la consolidación

- Artículo 4. Entidades multigrupo.
- Artículo 5. Entidades asociadas

Sección 3.ª Obligación de consolidar y excepciones

- Artículo 6. Obligación de consolidar
- Artículo 7. Dispensa de la obligación de consolidar
- Artículo 8. Entidades excluidas de la consolidación

Sección 4.ª Métodos y procedimientos de consolidación

- Artículo 9. Métodos y procedimientos de consolidación aplicables
- Artículo 10. Aplicación del método de integración global.
- Artículo 11. Aplicación del método de integración proporcional
- Artículo 12. Aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación

CAPÍTULO II. MÉTODO DE INTEGRACIÓN GLOBAL

Sección 1.ª Definición del método

- Artículo 13. Definición del método

Sección 2.ª Homogeneización previa

- Artículo 14. Homogeneización temporal
- Artículo 15. Homogeneización valorativa

16. artikulua. Barne eragiketen homogeneizazioa

17. artikulua. Urteko kontuen egituren homogeneizazioa

3. sekzioa. Gehitzea

18. artikulua. Gehitzea

4. sekzioa. Ezabaketak

1. azpisekzioa. Inbertsioa/ondare garbia ezabatzea

19. artikulua. Inbertsioa/ondare garbia ezabatzea.

20. artikulua. Lehen baterakuntzaren diferentzia

21. artikulua. Baterakuntzarako merkataritza funtsa.

22. artikulua. Baterakuntzaren diferentzia negatiboa

23. artikulua. Kanpoko bazkideen parte hartzea.

2. azpisekzioa. Inbertsioa/ondare garbia ezabatzea geroko baterakuntzetan

24. artikulua. Geroko baterakuntzak

25. artikulua. Partaidetza aldatzea kontrola galdu gabe

26. artikulua. Beste inbertsio bat egitea edo inbertsioa murriztea, partaidetza aldatu gabe

27. artikulua. Kanpoko bazkideak geroko baterakuntzetan

3. azpisekzioa. Kasu partikularrak

28. artikulua. Zeharkako partaidetzak

29. artikulua. Elkarrekiko partaidetzak mendeko entitateen artean

4. azpisekzioa. Talde barruko partiden ezabaketak eta emaitzak

30. artikulua. Talde barruko partidak ezabatzea

31. artikulua. Barne eragiketen emaitzak ezabatzea

32. artikulua. Izakinen barne eragiketen emaitzak ezabatzea

33. artikulua. Ibilgetuaren, higiezinetakoa inbertsioen edo lurzoruaren ondare publikoaren barne eragiketen emaitzak ezabatzea

34. artikulua. Zerbitzuen barne eragiketen emaitzak ezabatzea

Artículo 16. Homogeneización por las operaciones internas

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

Sección 3.ª Agregación

Artículo 18. Agregación.

Sección 4.ª Eliminaciones

Subsección 1.ª Eliminación inversión-patrimonio neto

Artículo 19. Eliminación inversión-patrimonio neto.

Artículo 20. Diferencia de primera consolidación.

Artículo 21. Fondo de comercio de consolidación.

Artículo 22. Diferencia negativa de consolidación.

Artículo 23. Participación de socios externos.

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

Artículo 24. Consolidaciones posteriores.

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

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

Artículo 27. Socios externos en consolidaciones posteriores.

Subsección 3.ª Casos particulares

Artículo 28. Participaciones indirectas.

Artículo 29. Participaciones recíprocas entre entidades dependientes.

Subsección 4.ª Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados

Artículo 30. Eliminación de partidas intragrupo.

Artículo 31. Eliminación de resultados por operaciones internas.

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

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

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

35. artikulua. Aktibo finantzarioen barne eragiketen emaitzak ezabatzea

36. artikulua. Emaitzak birsailkatu eta ezabatzea balio aldaketen doikuntzengatik eta ondare garbian dirulaguntzak kontabilizatzegatik

37. artikulua. Taldeak jaulkitako pasibo finantzarioak hirugarrenei erostea

38. artikulua. Barruko dibidenduak ezabatzea

III. KAPITULUA. INTEGRAZIO PROPORZIONALAREN METODOA ETA BALIOKIDETZAN JARTZEKO PROZEDURA

1. sekzioa. Integrazio proportzionalaren metodoa

39. artikulua. Metodoaren definizioa

40. artikulua. Irizpide aplikagarriak

2. sekzioa. Baliokidetzan jartzeko prozedura edo partaidetzaren metodoa

41. artikulua. Prozeduraren deskribapena

42. artikulua. Informazioa homogeneizatzea

43. artikulua. Baliokidetzan jartzeko prozeduraren lehen aplikazioa

44. artikulua. Partaidetzaren hasierako balioan egin beharreko doikuntzak

45. artikulua. Partaidetza aldatzea

46. artikulua. Balioaren narriaduragatik sortutako galerak

47. artikulua. Baliokidetzan jartzeko prozedura aldatua

IV. KAPITULUA. URTEKO KONTU BATERATUAK

48. artikulua. Urteko kontu bateratuak osatzen dituzten dokumentuak

49. artikulua. Urteko kontu bateratuen formulazioa

50. artikulua. Urteko kontu bateratuen egitura

51. artikulua. Balantze bateratua, ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratua, ondare garbiaren aldaketen egoera orri bateratua eta diru fluxuen egoera orri bateratua formulatzeko arau komunak

52. artikulua. Balantze bateratua

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

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

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

Artículo 38. Eliminación de dividendos internos

CAPÍTULO III. MÉTODO DE INTEGRACIÓN PROPORCIONAL Y PROCEDIMIENTO DE PUESTA EN EQUIVALENCIA

Sección 1.ª Método de integración proporcional

Artículo 39. Definición del método.

Artículo 40. Criterios aplicables.

Sección 2.ª Procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación

Artículo 41. Descripción del procedimiento.

Artículo 42. Homogeneización de la información.

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

Artículo 44. Ajustes al valor inicial de la participación.

Artículo 45. Modificación de la participación.

Artículo 46. Pérdidas por deterioro del valor.

Artículo 47. Procedimiento de puesta en equivalencia modificado.

CAPÍTULO IV. CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

Artículo 48. Documentos que integran las cuentas anuales consolidadas.

Artículo 49. Formulación de las cuentas anuales consolidadas.

Artículo 50. Estructura de las cuentas anuales consolidadas.

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

Artículo 52. Balance consolidado.

53. artikulua. Ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratua
54. artikulua. Ondare garbian izandako aldaketen egoera orri bateratua
55. artikulua. Diru fluxuen egoera orri bateratua
56. artikulua. Aurrekontuaren likidazioaren egoera orri bateratua
57. artikulua. Memoria bateratua

- Artículo 53. Cuenta del resultado económico patrimonial consolidada.
- Artículo 54. Estado de cambios en el patrimonio neto consolidado.
- Artículo 55. Estado de flujos de efectivo consolidado.
- Artículo 56. Estado de liquidación del Presupuesto consolidado.
- Artículo 57. Memoria consolidada

Zerbitzuak emateko garaian eraginkortasuna eta efizientzia hobetzea lortzeko xedez entitate publiko autonomoen sorrerarekin toki zerbitzu publikoak emateari dagokion deszentralizazio prozesu gero eta ugariagoak urteko kontu indibidualek entitate horiek guztiek egindako kudeaketa islatzeko duten askitasunik eza jarri du agerian, kontrol esparru berean dauden entitate publikoen multzoari buruz kontabilitateko informazioa izateko premia azaleratuz. entitate publikoen multzoak arlo finantzarioan, ondareari dagokionez eta aurrekontuari begira duen egoeraren irudi leiala agertzen duten kontu horiek ezin dira entitate horien kontu indibidualak batzearen ondorio izan. Aitzitik, toki kontabilitate informazioaren gardentasunean aurrerapauso garrantzitsua izango diren urteko kontu bateratuak izan beharko dira.

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

Egoera horren aurrean eta kontabilitate informazioari nahiz informazio hori erabiltzaileen eskura jartzeari dagokionez lortutako aurrerapauso garrantzitsuak kontuan izanik, ukaezintzat jo da toki sektore publikoaren alorrean ere urteko kontu bateratuak eratzearen alde egitea.

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

Edozein kasutan, toki sektore publikoaren esparruan urteko kontu bateratuak eratzeak ez dakar, inolaz ere, urteko kontu indibidualak aurkezteari muzin egitea, izan ere, kontu indibidualek funtsezko zeregina betetzen dute entitate publiko ezberdinen arduradunek bete beharreko kontu emate prozeduretan. Kontu indibidualak dira toki entitatearen Kontu Orokorrean sartzen direnak, kontabilitate egoera bateratuak horiei atxikitako dokumentu izanik.

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

Toki sektore publikoaren esparruan kontuak bateratzea aurrerapauso oso garrantzitsua izango da kontabilitate informazio publikoari dagokionez, bateratzeko entitateek kontabilitate plan ezberdinak aplikatu ahal izatek eratorritako zailtasunari muzin egin gabe, kontabilitateko arau esparru ezberdinetara lotuta egon baitaitezke.

Gipuzkoako toki sektore publikoaren esparruan urteko kontu bateratuak eratzeko Arauak onartuta, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Toki Entitateen Aurrekontuari buruzko abenduaren 19ko 21/2003 Foru Arauko 62.5 artikuluko mandatua betetzen da.

Urteko kontu bateratuak eratzeko arauak lau kapitulu eta eranskin batean egituratzen dira.

«Arau orokorrak» izeneko lehendabiziko kapituluan multzoa entitate nagusiak eta haren mendeko entitateek osatutako multzo gisa definitzen da, kontrola beste entitatearen finantza politikak eta jarduna zuzentzeko ahal modura ulertuta errendimendu ekonomikoak edo zerbitzuarekin lotutako balizko errendimenduak eskuratzeko xedez, nagusi-mendeko harremana identifikatzeko gakoa, eta kontrola izateari buruzko zenbait presuntzio finkatuz. Ezinbestekoa da toki entitate bakar bat beste toki entitate baten mendeko ez izatea. Horrela, Kontu Orokorra osatu behar duen toki entitate orok, kontuak bateratzeko ondorioei begira, entitate nagusiaren izaera baino ez dezake izan. Haatik, toki entitateetara atxikitako partzuergo eta fundazioak, edozein kasutan, atxikita dauden toki entitatearen mendeko entitatetzat hartuko dira. Taldean egon ez arren bateratze horretan parte hartzen duten bestelako entitate zenbait ere definitzen da: talde anitzeko entitateak eta elkartuak.

Lehendabiziko kapitulu honetan, era berean, bateratzeko betebeharra arautzen da, entitate nagusia bateratzera behartuta ez dagoen kasuetan, eta bateratze kanpo geratutako entitateak ere arautzen dira. Bateratzeko betebeharrari dagokionez, Kontu-hartzaileak edo kontabilitatea esleituta duen entitateko organoak urteko kontu bateratuak egin ahal izateko beharrezkoa den informazioa izatea ahalbidetzeko zenbait aurreikuspen jasotzen dira.

La consolidación de cuentas en el ámbito del sector público local va a suponer un avance muy importante en la transparencia de la información contable pública, sin obviar la dificultad derivada del hecho de que las entidades a consolidar puede que apliquen diferentes planes de contabilidad por estar sujetas a marcos normativos contables distintos.

Con la aprobación de las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local de Gipuzkoa se cumple el mandato del artículo 62.5 de la Norma Foral 21/2003, de 19 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas se estructuran en cuatro capítulos y un anexo.

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

Este primer capítulo regula también la obligación de consolidar, los casos en los que la entidad dominante no está obligada a consolidar, así como las entidades excluidas de consolidación. En relación con la obligación de consolidar se incluyen distintas previsiones para facilitar que la Intervención, u órgano de la entidad que tenga atribuida la contabilidad, pueda disponer de la información necesaria para elaborar las cuentas anuales consolidadas.

Azkenik, kapitulu honetan bateratze metodo eta prozedurak ezartzen dira: integrazio globalaren metodoa, Integrazio proportzionalaren metodoa eta baliokidetasuna ezartzeko prozedura edo parte hartze metodoa, entitate ezberdinei aplikatuko zaizkien entitate nagusiak horiengan duen eraginaren arabera. Baliokidetzan jartzeko prozeduraren aldaera laburtu gisa, baliokidetzan jartzeko prozedura «aldatua» jasotzen da.

«Integrazio metodo orokor» izeneko bigarren kapituluan metodoa zehazteaz gain, etapa hauen bidez urteko kontu bateratuak eratzeko jarraitzeko prozedura deskribatzen da:

a) Aurretiazko homogeneizazioa, aldi baterakoa eta baliokoa izan daitekeena, barne eragiketengatik eta urteko kontuen egituragatik.

b) Gehitzea.

c) Inbertsioa ondare garbia, talde barruko partidak eta emaitzak ezabatzea.

Lehendabiziko baterakuntzan inbertsioa/ondare garbia ezabatzeari dagokionez, arauetan lehen baterakuntzaren diferentzia zehazten da, izan merkataritza funtsaren baterakuntza edo baterakuntzaren diferentzia negatiboa, eta kanpoko bazkideen parte hartzea arautzen da.

Sektore publikoaren esparruan, urteko kontu bateratuak eratzeko Arauetan baterakuntzarako merkataritza funtsa aktibo ez amortizagarri modura egituratzen da. Haatik, kontuan izanik aktibo ez ukigarri hori enpresen arteko negozioen konbinazioetan ohikoagoa dela, kontabilitateko printzipio publikoen baitan dauden entitateen arteko antzeko eragiketetan baino, orain onartzen diren arauetan aktibo amortizagarri modura egituratzen da, irailaren 17ko 1159/2010 Errege Dekretuz onartutako sektore pribatuak bateratzeko Arauetan egiten den moduan (eta Kontabilitateko Plan Orokorrean bertan kontu indibidualen merkataritza funtsari dagokionez).

Por último, en este capítulo se establecen los métodos y procedimientos de consolidación: el método de integración global, el método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación, que se aplicarán a las distintas entidades en función de la influencia ejercida sobre ellas por la entidad dominante. Como variante simplificada del procedimiento de puesta en equivalencia se incluye el procedimiento de puesta en equivalencia «modificado».

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

a) Homogeneización previa que puede ser temporal, valorativa, por operaciones internas y de la estructura de las cuentas anuales.

b) Agregación.

c) Eliminaciones inversión-patrimonio neto, de partidas intragrupo y de resultados.

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

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

Aurrera begirako baterakuntzetan inbertsioa-ondare garbia baztertzeari dagokionez, hori nola egin deskribatzen da eta kasu hauek arautzen dira: partaidetza aldatzea kontrola eta inbertsio gehigarria galdu gabe, edo inbertsioa murriztea partaidetza aldatu gabe, kanpoko bazkideen balorazioarekin batera.

Halaber, inbertsioa ondare garbia baztertzea arautzen da zeharkako partaidetza kasuetan eta mendeko entitateen arteko elkarrekiko partaidetza kasuetan.

Talde barruko partidak eta emaitzak ezabatzeari dagokionez, taldeko entitateen arteko kreditu eta zorren, diru sarrera eta gastuen, diru fluxuen eta aurrekontu gastu eta sarreraren arabera ezabaketa zein izakinen, ibilgetuen, higiezinak inbertsioen edo lurzoruaren, zerbitzuen eta finantza aktiboen ondare publikoaren barneko eragiketen arabera, balio aldatetaren eta ondare garbian dirulaguntzak aitortzearen ondoriozko doikuntzak aplikatzearen arabera, taldeak jaulkitako pasibo finantzarioak hirugarrenei erostearen arabera eta barruko dibidenduen arabera emaitzen ezabaketa arautzen dira. Garrantzia erlatiboaren printzipioari eutsiz, adibidez, aukera izango da oso adierazgarriak ez diren eragiketak ez ezabatzeko edo zenbateko berdina ezabatzeko baldin eta entitateek zenbatetsitako zenbatekoak berdin-berdinak ez balira eta horien arteko aldea ez bada oso adierazgarria.

Hirugarren kapituluaren integrazio proportzionalaren metodoa eta baliokidetzan jartzeko prozedura edo partaidetzaren metodoa deskribatzen dira. Integrazio proportzionalaren metodoa integrazio globalaren metodoarekin alderatuz dituen alde bidez deskribatzen da. Baliokidetzan jartzeko prozedurari dagokionez zera arautzen da: informazio homogeneizatzea eta prozeduraren lehendabiziko eta hurrengoko aplikazioak, partaidetzaren aldaketa eta inbertsioaren balioaren kaltetzea entitate partaidetuan.

Hirugarren kapituluaren amaieran «baliokidetzan jartzeko prozedura aldatua» deskribatzen da, baliokidetzan jartzeko prozedura aplikatzekoa, hau da, entitatean inbertsioaren balioa bere ondare garbian duen partaidetza portzentajera eguneratzea, alde aurretik homogeneizatorik egin gabe eta emaitzak barne eragiketen arabera ezabatu gabe.

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

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

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

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

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

Laugarren kapitulua urteko kontu bateratuei buruzkoa da, eta horiek osatzen dituzten dokumentuak, horien formulazioa zein horien eraketarako arauak arautzen dira. Kapitulu honetan Kontabilitateko Plan Orokorra aipatzen denean azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretuz onartutako Kontabilitateko Plan Orokorra eta horien egokitzapenak eta enpresa txiki eta ertainetarako azaroaren 16ko 1515/2007 Errege Dekretuz onartutako Kontabilitateko Plan Orokorra aipatzen direla ulertu behar da. Halaber, irabazi asmorik gabeko entitateen Kontabilitate Planari erreferentzia egiten zaionean, Kontuen Kontabilitate eta Auditoretza Institutuko 2013ko martxoaren 26ko Ebazpenez onartutako izen bereko Plana zein organo bereko Ebazpenen eta egun berean onartutako irabazi asmorik gabeko entitate txiki eta ertainen Kontabilitate Plana dira aipagai.

Eranskinean urteko kontu bateratuen ereduak jasotzen dira: balantze bateratua, ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratua, ondare garbian izandako aldaketen egoera orri bateratua, diru fluxuen egoera orri bateratua, aurrekontuaren likidazioaren egoera orri bateratua eta memoria bateratua.

Urteko kontu bateratuen ereduak Toki Administraziora egokitutako Kontabilitateko Publikoko Plan Orokorrean aurreikusitako kontu indibidualen ereduetatik abiatuz eratu dira, kontzeptuak horietarako baliokide bateratuetara egokitzuz eta bateratze prozesuaren ondorioz sortzen diren partida espezifikoa gaineratuz.

Kontu horiek ikuspegi orokor, argi eta sintetiko bat islatzea lortze aldera, toki taldean, ahal izan denean, informazioaren banakatzeei muzin egin zaie.

Bateratze prozesuan kontabilitateko arau esparru ezberdinetara lotutako entitateen urteko kontuak sar daitezkeenez, urteko kontu bateratuen ereduetan partidak gaineratu edo egokitu dira kontabilitate printzipio publikoen baitan ez dauden entitateen urteko kontuen egituretako berezitasunak jasotzeko xedez.

Nabarmendu behar da diru fluxuen egoera orri bateratuak bi eredu barne hartzen dituela (arrunta eta laburtua), entitate nagusiak bata ala bestea hautatzeko aukera izan dezan, berau eratzeko dagoen informazioaren arabera.

El capítulo cuarto se dedica a las cuentas anuales consolidadas, regulando los documentos que las integran, su formulación, así como sus normas de elaboración. Las referencias que en este capítulo se hacen al Plan General de Contabilidad han de entenderse hechas al Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y sus adaptaciones, y al Plan General de Contabilidad para pequeñas y medianas empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. Asimismo, las referencias al Plan de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos, incluyen tanto al Plan del mismo nombre, aprobado por Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como al Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos, aprobado por Resolución del mismo órgano y la misma fecha.

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

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

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

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

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

Memoriaren edukiari dagokionez, bateratze perimetroari buruzko informazioa nabarmentzen da, prozesuaren partida espezifikoei buruzkoaz batera: merkataritza funtsa, baterakuntzaren diferentzia negatiboa, kanpoko bazkideak, talde anitzeko entitateen inguruko partidak edo baliokidetzan jarritako entitateetako partaidetzak.

Memorian, era berean, urteko kontu bateratuak eta onarpen eta baloraziorako aplikatutako arauak aurkezteko oinarriari buruzko informazioa ematen da (entitate nagusiak erabilitakoez aparteko arauena bederen eta, beti, bateratzea egitea sortzen diren partida espezifikoen inguruko arauena). Halaber, balantze bateratuaren epigrafe nagusiei buruzko informazioa ematen da ikuspuntu kuantitatibotik (bere zenbateko edo bariazioaren arabera) edo ikuspuntu kualitatibotik eta, edozein kasutan, «Ondare Garbiaren» ondorioz izandako mugimenduei buruzkoa; aurrekontuari buruzko informazioa ere jasotzen da (aurrekontu mugatzailea duten entitateena zein aurrekontu ez mugatzailea duten entitateena –hau da, gastu eta diru sarreraren aurreikuspenen egoerak dituztenak–).

Memorian ohar espezifiko bat jasotzen da (16.a) eragindako ondare elementuari dagokion oharrean islatu ez den eta kontu bateratuetan eragina duen bestelako informazio adierazgarri bat islatzeko.

Azkenik, memoria bateratuaren edukia baztertzearren arrazoia, Toki Administrazioa egokitutako Kontabilitateko Publikoko Plan Orokorreko memoria aurreikusten direnekin alderatuz, Herri Kontuen Euskal Epaitegiari ematen zaizkion kontu indibidualetan agertzen den informazioa izatea edo toki taldearen ikuspegitik garrantzi urrikotzat jo den informazioa izatea da.

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

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

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

Por último, la eliminación de contenidos de la memoria consolidada, en relación con los previstos en la memoria del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, obedece a que se trata de información que, o bien, figura en las cuentas individuales que se rinden al Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, a las que se unirán las cuentas anuales consolidadas, o bien, se ha estimado poco relevante desde la perspectiva del grupo local.

**I. KAPITULUA.
ARAU OROKORRAK**

1. SEKZIOA. Entitate taldea

1. artikulua. Entitate taldea.

Entitate taldea, kontuak bateratzeko ondorio bakarrarekin, entitate nagusiak eta haren mendeko entitate guztiek osatuta dago, azken horiek 8. artikuluan aurreikusitako kasuetan bateratzen kanpo geratzearen aukera gorabehera.

2. artikulua. Entitate nagusia eta mendeko entitateak.

1. Entitate nagusia toki sektore publikoaren entitatea da, kontabilitate printzipio publikoetara lotua eta, zuzenean edo zeharka, mendeko izeneko beste baten edo batzuen gaineko kontrola duena.

Haatik, ondorio hauetarako, Toki Araubidearen Oinarrizko Arautzen dituen apirilaren 2ko 7/1985 Legeko 3. artikuluan aipatzen diren toki entitateak eta udalerrria baino lurralde eremu txikiagoko entitateak, berezko nortasun juridikoa dutenak, ezingo dira beste toki entitate baten mendeko izan.

2. Kontrol modura ulertzen da beste entitate baten finantza politikak eta jardura zuzentzeko ahala, errendimendu ekonomikoak edo zerbitzuarekin lotutako balizko errendimenduak eskuratzeko xedez.

Zehazki, kontrola dagoela irizten da ahalarekin eta ondare garbiarekin lotuta, jarraian zerrendatzen diren, gutxienez, baldintzetako bana betetzen denean, kontrola beste entitate batek duela ari dagoenean izan ezik.

Ahalarekin lotutako baldintzak:

a) Entitateak, zuzenean edo zeharka, kontrolatutako entitateen bidez, bozkatzeko eskubidearen % 50etik gorako partaidetza gehiengoa du beste entitatean.

b) Entitateak, arauan ezarritakoaren edo adostasun formalaren arabera, beste entitateko gobernu organoko kide gehienak izendatu edo baliogabetzeko ahala du.

c) Entitateak, arauan ezarritakoaren edo adostasun formalaren arabera, beste entitatearen batzar nagusi batean eman litezkeen boto eskubide gehiengoa du.

**CAPÍTULO I
NORMAS GENERALES**

SECCIÓN 1.ª Grupo de entidades

Artículo 1. Grupo de entidades.

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

Artículo 2. Entidad dominante y entidades dependientes.

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

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

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

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

Condiciones de poder:

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

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

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

d) Entitateak, arauan ezarritakoaren edo adostasun formalaren arabera, gobernu organoaren bilkuretan boto gehien emateko ahala du, eta beste entitatearen gaineko kontrola organo horren bidez gauzatzen da.

e) Entitateak bere botoekin gobernu organoko kide gehienak izendatu ditu, beren kargua kontu bateratuak egin behar diren unean betetzen dutenak eta aurreko bi urteetan. Zehazki, inguruabar hori mendeko entitateko gobernu organoko kide gehienak taldeko entitatearen bateko gobernu organoko kideak direla ulertuko da.

Ondare garbiarekin lotutako baldintzak:

a) Entitateak beste entitatea desagiteko eta hondar etekin ekonomiko handiak eskuratu edo obligazio garrantzitsuak beregain hartzeko ahala du.

b) Entitateak beste entitatearen aktiboen banaketan sartzeko ahala du, edo beste entitatearen obligazio jakin batzuen gaineko ardura izan dezake.

3. Edozein kasutan, toki entitate batera atxikitako partzuergo eta fundazioak toki entitate horren mendeko entitatetzat joko dira.

3. artikulua. Boto eskubideen zenbaketa.

1. Boto eskubideak zehazteko entitate nagusiak zuzenean dituen hark menderatutako entitateei edo berezko izenean, baina taldeko entitatearen baten kontura, jarduten duten beste entitate batzuei dagozkienak gaineratuko zaizkie.

2. Aurreko apartatuan aurreikusitakoaren ondorioetarako, entitate nagusiari dagokion boto kopurua, zeharka haien mendeko diren entitateekiko, entitate horien kapital sozialean edo ondarean zuzenean parte hartzen duen mendeko entitateari dagokiona izango da.

2. SEKZIOA. Baterakuntzan esku hartzen duten beste entitate batzuk

4. artikulua. Talde anitzeko entitateak.

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

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

Condiciones de Patrimonio neto:

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

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

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

Artículo 3. Cómputo de los derechos de voto.

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

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

SECCIÓN 2.ª Otras entidades que intervienen en la consolidación

Artículo 4. Entidades multigrupo.

1. Talde anitzeko entitate dira, baterakuntza ondorioetarako soilik, taldean sartuta ez dauden entitateak, bertako entitate batek edo gehiagok kudeatuak, horien sozietate kapitalean edo ondarean parte hartzen dutenak, taldeaz kanpoko bate batekin edo batzuekin.

2. Baterako kudeaketa estatutu edo kontratuzko akordio bat da. Akordio horren arabera bi entitate edo gehiagok ekonomia jarduera baten gaineko finantza politikak eta jarduerak zuzentzeko ahala partekatzea adosten dute. Horrela, erabaki estrategikoei, hala finantza arlokoak nola jardunari dagozkion erabaki operatiboa, baterako kudeaketa gauzatzen duten guztien ahobatezko baimena eskatzen dute.

3. Edozein kasutan, entitate baten gaineko baterako kudeaketa dagoela ulertzen da, sozietate kapitalean edo ondarean parte hartzeaz gainera, inguruabar hauetakoren bat ematen denean:

a) Sozietateko estatutuetan baterako kudeaketa ezartzea, edo

b) Entitateko erabakiak hartzeko orduan bazkideek beto eskubidea izateko aukera ematen duten itun edo akordioak egotea.

5. artikulua. Entitate elkartuak.

1. Entitate elkartu izaera izango dute, kontuak bateratzeko ondorioetarako soilik, taldean sartuta ez dauden entitateak, taldeko entitate batek edo ugari eragin adierazgarria izanik sozietate kapitalean edo ondarean partaidetza bat izateagatik, harekin lotura iraunkorra sortuz, baldin eta horien jardueran laguntzeko entitateak badira.

2. Beste entitate bateko kudeaketan eragin adierazgarria dago bi betekizun hauek betetzen direnean:

a) Taldeko entitate batek edo gehiagok entitatearen sozietate kapitalean edo ondarean parte hartzea, eta

b) Partaidetuaren finantza eta jardun arloko politikako erabakietan esku hartzeko ahala izatea, kudeaketa bateratua izatera iritsi gabe, eta kontrola ere izan gabe.

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

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

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

a) Que en los estatutos sociales se establezca la gestión conjunta, o

b) Que existan pactos o acuerdos, que permitan a los socios el ejercicio del derecho de veto en la toma de decisiones de la entidad.

Artículo 5. Entidades asociadas.

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

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

a) Que una o varias entidades del grupo participen en el capital social o en el patrimonio de la entidad, y

b) Que se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y operativa de la participada, sin llegar a gestionarla conjuntamente ni a tener el control.

3. Aurreko apartatuan ezarritako betekizunak betetzen direla irizten da, kontrakoa frogatu ezean, taldeko entitate batek edo gehiagok, taldeko kide ez den entitatearen kapitalaren edo ondarearen % 20 duenean gutxienez.

3. SEKZIOA. Kontuak bateratzeko betebeharra, eta salbuespenak

6. artikulua. Kontuak bateratzeko betebeharra.

1. Entitate nagusi orok urteko kontu bateratuak arau hauetan ezarritakoarekin bat etorriz eratu beharko ditu ezinbestean.

2. Aldi berean nagusiak diren mendeko entitateak urteko kontuak eratzeko betebeharra izango dute eta, hala badagokio, kudeaketa bateratuko txostena eratu beharko dute, aplikagarri zaien araudian ezarritakoari jarraiki.

3. Urteko kontuak eta, hala badagokio, kudeaketa bateratuko txostena eratzeko betebeharrak ez ditu taldeko kide diren entitateak beren urteko kontu berezkoak eta, beharrezkoa izanez gero, dagokion kudeaketa txostena, eratzetik salbuesten, aplikagarri zaien araudiari so.

4. Bateratzean sartzeko mendeko entitateen, talde anitzeko entitateen eta entitate elkartuen urteko kontuak Kontu-hartzailetzara edo kontabilitatearen zeregina esleituta duen entitate nagusiaren organora igorritako kontuak izango dira, betiere, kontu horiek integrazioarako beharrezkoak diren barne koherentziako betekizunak betetzen badituzte, auditoretzako txostena aldekoa edo kontrakoa izan arren, edo iritzi ukatua izan arren. Hala badagokio, ez integratzearen arrazoiari berri emango da memoria bateratua.

Kontu bateratuak aurkeztera derrigortuta dauden enpresa taldeen kasuan integratzeko kontuak taldearenak izango dira.

Halaber, baterakuntzak sartu ahal izango dira Kontu-hartzailetzara edo kontabilitatearen zeregina esleituta duen entitate nagusiaren organora igorritako urteko kontuak, legez aurreikusitako epeaz kanpo.

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

SECCIÓN 3.ª Obligación de consolidar y excepciones

Artículo 6. Obligación de consolidar.

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

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

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

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

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

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

5. Urteko kontu bateratuak eskuratze aldera, ekitaldi bakoitzaren hasieran, Kontu-hartzaileak edo kontabilitatearen zeregina esleituta duen entitate nagusiaren organoak entitateetako arduradunei jakinaraziko die ekitaldi horretako egoera bateratuetan sartu direla, hurrengo paragrafoetan aurreikusten dena bete ahal dezaten.

Urteko kontu bateratuetan sartuko diren entitateek beren urteko kontuak igorri beharko dizkiote entitate nagusiar, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Toki Entitateen Aurrekontuari buruzko abenduaren 19ko 21/2003 Foru Arauaren 63.1 artikuluan aurreikusitako epean eta, hala badagokio, baita dagokion kudeaketa txostena ere, egoki denean, auditoretza txostenarekin batera.

Gainera, urteko kontu bateratuetan integrazeko entitate horiek Kontu-hartzaileari edo kontabilitatearen zeregina esleituta duen entitate nagusiaren organoari aipatu urteko kontuak eratzeko organo horrek beharrezkotzat jotzen duen edozein informazio igorri beharko diote. Zehazki:

a) Urteko kontu bateratuetan sartzen diren gainerako entitateekin ekitaldian zehar egindako eragiketei buruzko informazioa igorri beharko dute, Kontu-hartzaileak edo entitate nagusian kontabilitatearen zeregina esleituta duen organoak adierazitako edukiarekin.

b) Kontuak modu laburtuan edo enpresa txiki eta ertainen Kontabilitateko Plan Orokorrean xedatutakoaren arabera aurkezten dituzten entitateek, urteko beren kontuekin batera, ondare garbian izandako aldaketen egoera orri bat eta diru fluxuen egoera orri bat igorri beharko dute.

c) Irabazi asmorik gabeko entitateek ondare garbian izandako aldaketen egoera orri bat igorri beharko dute urteko beren kontuekin batera, Kontu-hartzaileak edo entitate nagusian kontabilitatearen zeregina esleituta duen organoak ezarritako ereduari jarraikiz.

7. artikulua. Kontuak bateratzeko betebeharretik salbuestea.

1. Aurreko artikuluan xedatzen dena gorabehera, entitate nagusia ez da baterakuntza egitera derrigortuta egongo, kasu hauetan:

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

Las entidades que se vayan a integrar en las cuentas anuales consolidadas deberán remitir a la entidad dominante, en el plazo previsto en el artículo 63.1 de la Norma Foral 21/2003, de 19 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Gipuzkoa, sus cuentas anuales y, en su caso, el correspondiente informe de gestión, acompañados, cuando proceda, del informe de auditoría.

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

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

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

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

Artículo 7. Dispensa de la obligación de consolidar.

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

a) Kontabilitate printzipio publikoari lotuta egonik, aldi berean, kontabilitate printzipio berdinetara lotuta dagoen beste entitate baten mendekoa denean, betiere, entitate nagusiak kontu bateratuak aurkezten baditu.

b) Mendeko entitate bakar batek ez duenean interes adierazgarririk, banaka eta elkartuta, ondarearen irudi leialera begira, taldeko entitateen finantza egoeraren eta emaitzen gainean.

2. Derrigortuta egon gabe, urteko kontu bateratuak aurkezten dituzten entitate nagusiek foru dekretu honetan ezarritako arauekin bat etorriz eratu beharko dituzte kontu horiek.

8. artikulua. Baterakuntzatik kanpo utzitako entitateak.

Baterakuntzatik kanpo geratzen dira jarraian adierazten diren inguruabarretako batean dauden entitateak:

a) Urteko kontu bateratuek irudikatu behar duten irudi leialarekiko interes adierazgarririk ez izatea. Inguruabar horietan dauden entitateak ugariak izanik, baterakuntzatik kanpo geratuko dira soilik, guztien artean, adierazitako xedeari begira interes oso adierazgarria agertzen ez badute.

b) Entitate nagusiak ondarearen gainean edo mendeko entitatearen kudeaketaren gainean bere eskubideak erabiltzea modu nabarian eragozten duten murriztapen garrantzitsu eta iraunkorrak daudenean.

c) Kontu bateratuak finkatzeko beharrezkoa den informazioa neurritz gaineko gastuekin edo kontu horiek araudi aplikagarrian ezarritako epean eratzearagozten duen atzerapen saihestezin batekin soilik eskura daitekeenean.

4. SEKZIOA. Kontuak bateratzeko metodoak eta prozedurak

9. artikulua. Kontuak bateratzeko metodo eta prozedura aplikagarriak.

1. Honatx bateratzeko metodo eta prozedura aplikagarriak:

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

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

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

Artículo 8. Entidades excluidas de la consolidación.

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

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

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

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

SECCIÓN 4.ª Métodos y procedimientos de consolidación

Artículo 9. Métodos y procedimientos de consolidación aplicables.

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

- a) Integrazio globalaren metodoa.
- b) Integrazio proportzionalaren metodoa.
- c) Baliokidetzan jartzeko prozedura edo partaidetzaren metodoa.

2. Multzo bateragarria integrazio globalaren metodoa edo proportzionala aplikatzen zaien entitateek osatuko dute.

3. Bateratze perimetroa multzo bateragarriko entitateek eta baliokidetzan jartzeko prozedura edo partaidetzaren metodoa aplikatzen zaien entitateek osatuko dute.

10. artikulua. Integrazio globalaren metodoa aplikatzea

Integrazio globalaren metodoa taldeko entitateei aplikatuko zaie.

11. artikulua. Integrazio proportzionalaren metodoa aplikatzea.

1. Integrazio proportzionalaren metodoa talde anitzeko entitateei aplikatu ahalko zaie.

2. Integrazio proportzionalaren metodo bat aplikatzea erabakitzen bada, talde anitzeko entitate guztietan modu uniformearen aplikatu beharko da.

12. artikulua. Baliokidetzan jartzeko prozedura edo partaidetzaren metodoa aplikatzea.

1. Baliokidetzan jartzeko prozedura edo partaidetzaren metodoa hauei aplikatuko zaie:

- a) Entitate elkartuei.
- b) Talde anitzeko entitateei, integrazio proportzionalaren metodoa aplikatzen ez bazaie.

2. Aurreko 1. apartatuan aipatzen diren entitateei 47. artikuluan deskribatzen den baliokidetzan jartzeko prozedura aldatua aplikatu ahalko zaie.

Prozedura hori aplikatzea erabakitzen baldin bada, modu uniformearen aplikatu beharko da artikuluan aipatzen diren entitate guztietan.

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

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

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

Artículo 10. Aplicación del método de integración global.

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

Artículo 11. Aplicación del método de integración proporcional.

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

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

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

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

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

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

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

II. KAPITULUA. INTEGRAZIO GLOBALAREN METODOA

1. SEKZIOA. Metodoaren definizioa

13. artikulua. Metodoaren definizioa

Integrazio globalaren metodoa aplikatzeko beharrezkoa da:

- a) Entitate nagusiaren balantzera mendeko entitateen ondarea osatzen duten ondasun, eskubide eta obligazio guztiak gaineratzea.
- b) Entitate nagusiaren ondarezko emaitza ekonomikoko kontura mendeko entitateen ekitaldiko emaitzak zehazteko erabilitako sarrera eta gastu guztiak gaineratzea.
- c) Entitate nagusiaren ondare garbian izandako aldaketen egoera orrira sarrera eta gastu guztiak, eta mendeko entitateen ondare garbian izandako aldaketen egoera orrian jasotako gainerako partidak gaineratzea.
- d) Entitate nagusiaren diru fluxuen egoera orrira mendeko entitateen kobrantza eta ordainketa guztiak gaineratzea.
- e) Eta, azkenik, entitate nagusiaren aurrekontuaren likidazioaren egoera orrira gastuen aurrekontu mugatzailea duten mendeko entitateen aurrekontuetako gastu eta sarrera guztiak gaineratzea.

Aurrez adierazitako guztia, hurrengo artikuluetan xedatutakoarekin bat etorritik, dagozkion homogeneizazioak eta ezabaketak egin ondoren burutuko da.

2. SEKZIOA. Aurretzako homogeneizazioa

14. artikulua. Denborazko homogeneizazioa.

1. Kontu bateratuak bateratzera behartutako entitatearen urteko kontuen data eta epe berean ezarriko dira.

CAPÍTULO II MÉTODO DE INTEGRACIÓN GLOBAL

SECCIÓN 1.ª Definición del método

Artículo 13. Definición del método.

La aplicación del método de integración global requiere:

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

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

SECCIÓN 2.ª Homogeneización previa

Artículo 14. Homogeneización temporal.

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

2. Mendeko entitate batek bere ekitaldia urteko kontu bateratuak ixteko datatik hiru hilabete baino gutxiago igaro aurretik edo ondoren ixten baldin badu, baterakuntzan sartu ahal izango da urteko kontu horien kontabilitateko balioekin, betiere, erreferentziazko ekitaldiaren iraupena bat badator urteko kontu bateratuenarekin. Mendeko entitatearen ekitaldia ixteko egunaren eta urteko kontu bateratuak ixteko egunaren artean transakzioak egiten badira edo gertaera adierazgarriak ematen badira, eragiketa horiek doitu egingo dira; kasu horretan, eragiketa taldeko entitate batekin egin bada, dagozkion doikuntza eta ezabaketak egin beharko dira, eta hori guztiori memorian adierazi beharko da.

3. Mendeko entitate batek bere ekitaldia urteko kontu bateratuak itxi eta hiru hilabete baino gehiago igaro ondoren edo egun hori baino hiru hilabete lehenago ixten badu, edo aipagai den epea ez badator bat urteko kontu bateratu horiekin, urteko kontu espezifikoak eratuko dira, urteko kontu bateratuen kasuan aipatutako epealdi eta egun bererako.

4. Taldeak aurreko 2. apartatuan aurreikusten denari heldu badio, eta aurreragoko ekitaldi batean mendeko entitateak bere ekitaldia ixteko eguna aldatzen badu urteko kontu bateratuak ixteko egunera moldatuz, aldaketak kontabilitateko irizpide aldaketa modura tratatuko da, urteko kontu bateratuen formulazioaren ondorioetarako soilik.

5. Aurrekoaren kalterik gabe, entitate bat taldean sartzen denean edo hartatik kanpo geratzen denean, baterakuntzan sartzeko ondarezko emaitza ekonomikoko kontua, ondare garbian izandako aldaketen egoera orria, diru fluxuen egoera orrira eta, hala badagokio, aurrekontuaren likidazioaren egoera orria entitatea taldeko kide izan den ekitaldiko zatitari buruzkoak izan beharko dira soilik.

15. artikulua. Balorazioaren homogeneizazioa.

2. Si una entidad dependiente cierra su ejercicio con fecha que no difiere en más de tres meses, anteriores o posteriores, de la fecha de cierre de las cuentas anuales consolidadas, podrá incluirse en la consolidación por los valores contables de las citadas cuentas anuales, siempre que la duración del ejercicio de referencia coincida con la de las cuentas anuales consolidadas. Cuando entre la fecha de cierre del ejercicio de la entidad dependiente y la de las cuentas anuales consolidadas se realicen transacciones o se produzcan sucesos que sean significativos, se ajustarán dichas operaciones; en este caso, si la operación se ha realizado con una entidad del grupo, se deberán realizar los ajustes y las eliminaciones oportunas, informando de todo ello en la memoria.

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

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

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

Artículo 15. Homogeneización valorativa.

1. Taldeko entitateen urteko kontuen elementuak metodo uniformei jarraiki baloratu behar dira eta Toki Administrazioa egokitutako Kontabilitateko Publikoko Plan Orokorrean baloraziorako ezarritako printzipio eta arauekin bat etorriz, balorazioarekin lotuta hartan jasotzen ez diren beste printzipio eta arau batzuk taldearen irudi leiala eskuratzeari begira hobeak izan ezean. Taldeko urteko kontu bateratuen memorian salbuespen hori erabili izanda justifikatu beharko da.

2. Urteko kontuen elementuren bat baterakuntzan aplikatzen direnak kontuan izanik uniformeak ez diren irizpideen arabera baloratu bada, elementu hori aipatu irizpideekin bat etorriz baloratu behar da berriro eta, baterakuntzaren ondorioetarako soilik eta beharrezkoak diren doikuntzak eginez, balorazio berriaren emaitzak taldearen irudi leiala islatzeari oso oso adierazgarria ez den interesa eskaini ezean.

16. artikulua. Barne eragiketen homogeneizazioa.

Taldeko entitateen urteko kontuetan barneko eragiketetatik eratorritako partiden zenbatekoak bat ez datozenean, edo baten bat erregistratu gabe badago, dagozkion ezabaketak egiteko doikuntzak egokiak egin beharko dira.

17. artikulua. Urteko kontuen egituren homogeneizazioa

Taldeko entitateen urteko kontuen egituren behar diren birsailkapenak egin beharko dira hura urteko kontu bateratuekin bat etor dadin.

3. SEKZIOA. Gehitzea

18. artikulua. Gehitzea

Urteko kontu bateratuak prestatzeko urteko kontu individual homogeneizatutako partida ezberdinak gehituko dira, horien izaera kontuan izanik, hurrengo artikuluetan aipatzen diren doikuntza eta ezabaketen kalterik gabe.

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

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

Artículo 16. Homogeneización por las operaciones internas.

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

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

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

SECCIÓN 3.ª Agregación

Artículo 18. Agregación.

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

4. SEKZIOA. Ezabaketak

1. azpisekzioa. Inbertsioa/ondare garbia ezabatzea

19. artikulua. Inbertsioa/ondare garbia ezabatzea.

1. Inbertsioa/ondare garbia ezabatzea entitate nagusiak, zuzenean edo zeharka, dituen mendeko entitateen ondareko tresnen ordezkagarri diren kontabilitateko balioen konpentsazioa da, partaidetza horiek esleiri dakizkiokeen aipatu mendeko entitateen ondare garbiko partidaren zati proportzionalarekin, eskurapen egunez.

2. Eskurapen egun modura ulertzen da entitate nagusiak mendekoaren gaineko kontrola hartzen duen eguna.

3. Aurreko apartatuan ezarritakoaren kalterik gabe, entitate bat taldean sartzen dela ulertu ahal izango da entitate nagusiak kontu bateratuak egitera derrigortuta dagoen (edo bere borondatez hala egiten duen) lehendabiziko ekitaldiaren hasieran, betiere, data hori taldean egiaz sartu ondorengo bada. Talde batek apartatu honetan xedatzen denari heltzen dionean mendeko entitate guztietan izango da aplikagarri.

20. artikulua. Lehen baterakuntzaren diferentzia.

1. Lehen baterakuntzaren diferentzia, positiboa edo negatiboa, esaten zaio entitate nagusiak, zuzenean edo zeharka, mendeko entitatearen kapital edo ondarean duen partaidetzaren kontabilitate balioaren eta mendeko entitatearen kapital edo ondarean duen partaidetza ordezkatzeko duen ondare garbiaren zati proportzionalaren arteko aldeari, eskurapen egunez.

2. Baterakuntzaren diferentzia positiboa denean, eta kontu bateratuak eratzeko ondorioetarako soilik, zuzenean eta, ahal den heinean, mendeko entitatearen ondare elementuetara egotziko da, aktiboen balioa areagotuz edo pasiboena murriztuz, eta dagokion ondare elementuaren kontabilitate balioaren eta hark lehen baterakuntzaren egunez duen zentzuzko balioaren arteko aldeari dagokionez entitate nagusiari egotzi ahal izaian mugara arte, hori mendeko entitatearen sozietate kapitalean edo ondarean duen partaidetzaren portzentajearen arabera kalkulaturik.

SECCIÓN 4.ª Eliminaciones

Subsección 1.ª Eliminación inversión-patrimonio neto

Artículo 19. Eliminación inversión-patrimonio neto.

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

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

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

Artículo 20. Diferencia de primera consolidación.

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

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

Behin adierazitako egozpena egin ondotik, balantzeko partidetakako ondoriozko emaitzak, hala badagokio, horiei egozpenaren aurretik aplikatutako irizpide berdinekin amortizatuko dira.

3. Baterakuntzaren diferentzia negatiboa denean, eta kontu bateratuak eratzeko ondorioetarako soilik, zuzenean eta, ahal den heinean, mendeko entitatearen ondare elementuetara egotziko da, pasiboen balioa areagotuz edo aktiboena murriztuz, eta dagokion ondare elementuaren kontabilitate balioaren eta hark lehen baterakuntzaren egunez duen zentzuzko balioaren arteko aldeari dagokionez entitate nagusiari egotzi ahal izaion mugara arte, hori mendeko entitatearen sozietate kapitalean edo ondarean duen partaidetzaren portzentajearen arabera.

4. Aurreko apartatuetan xedatzen dena aplikatu ondoren lehen baterakuntzan mantentzen den diferentzia baterakuntzarako merkataritza funtsa edo baterakuntzaren diferentzia negatiboa izango da, dagokion eran.

21. artikulua. Baterakuntzarako merkataritza funtsa.

1. Baterakuntzarako merkataritza funts gisa ulertuko da aurreko artikuluan aipatzen den diferentzia edo alde positiboa, aipatu artikuluan adierazitakoarekin bat etorri aktiboen balioa handitzearen edo pasiboen balioa murriztearen ondoriozko zenbatekoan gutxiagotuta.

2. Baterakuntzarako merkataritza funtsa balantze bateratuaren aktiboaren errubrika batean inskribatuko da.

3. Hasierako errekonozimenduaren ondotik, baterakuntzarako merkataritza funtsa baloratzeko haren eskurapen prezioari metatutako amortizazioa kenduko zaio eta, hala badagokio, narriatzeagatik balioen zuzenketa aitortuen ondorioz metatutako zenbatekoa.

Merkataritza funtsa balio bizitza zehaztu bat duen aktibo bat da eta balio bizitza horretan zehar amortizatuko da. Kontrakoa frogatu ezean, bere balio bizitza hamar urtekoa dela ulertukoko da eta haren berreskurapena lineala dela.

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

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

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

Artículo 21. Fondo de comercio de consolidación.

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

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

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

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

Gainera, haren balizko narriadura aztertu behar da, urtean behin gutxienez, Toki Administrazioa egokitutako Kontabilitateko Publikoko Plan Orokorrean narriadurari buruz aurreikusitako arauekin bat etorritik. Narriaduraren ondoriozko galera horiek atzerazinak izango dira.

22. artikulua. Baterakuntzaren diferentzia negatiboa

1. Baterakuntzaren diferentzia negatibo gisa ulertuko da 20. artikuluan aipatzen den diferentzia negatiboa, aipatu artikuluan adierazitakoarekin bat etorritik pasiboen balioa handitzearen edo aktiboen balioa murriztearen ondoriozko zenbatekoan gutxiagotuta.

2. Baterakuntzaren diferentzia negatiboa ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuan kontabilizatuko da, «Entitate bateratuen baterakuntzan izandako diferentzia negatiboa» izeneko 18. partidan, emaitza positibo modura.

3. 19. artikuluko 3. zenbakian xedatzen dena erabiltzen denean, diferentzia negatiboak partaidetza duen entitatearen erreserbatzat hartuko dira.

23. artikulua. Kanpoko bazkideen parte hartzea.

1. Kanpoko bazkideen balorazioa mendeko entitatearen ondare garbiantzaren partaidetzaren arabera egingo da. Horrenbestez, Arau hauetako 25.1.d) artikuluan berariaz araututakoa salbuetsita, baterakuntzarako merkataritza funtza ez zaie kanpoko bazkideei egotziko.

Partaidetza hori kalkulatzeko kanpoko bazkideek mendeko entitate bakoitzaren kapital edo ondarean duten partaidetza ordezkatzeko duen proportzioaren arabera kalkulatu da, ondarezko berezko tresnak eta beren mendeko entitateek mantenduak kanpo utzita.

2. Taldekoak ez diren hirugarrenei egotzi ahal zaien mendeko entitatearen ondare garbiko partaidetza balantze bateratuaren ondare garbiaren «Kanpoko bazkideak» izeneko V. epigrafean agertuko da.

2. azpisekzioa. Inbertsioa/ondare garbia ezabatzea geroko baterakuntzetan

24. artikulua. Geroko baterakuntzak

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

Artículo 22. Diferencia negativa de consolidación.

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

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

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

Artículo 23. Participación de socios externos.

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

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

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

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

Artículo 24. Consolidaciones posteriores.

1. Geroko baterakuntzetan inbertsioa-ondare garbia eskurapen egunerako ezarritako baldintzetan ezabatuko da. Mendeko entitateak eskurapen egunaz geroztik sortutako gehiegizko edo gutxiegitako ondare garbia irizpide hauekin bat etorriz aurkeztuko da balantze bateratuan:

a) Entitate nagusiarri egotzi ahal zaion zenbatekoaren barruan erreserben partidei dagokien zatia «Sortutako ondarea» izeneko II. epigrafeko «Erreserbak eta aurreko ekitaldietako emaitzak» izeneko 1. partidan agertuko da, eta memoria bateratuan «Erreserbak entitate bateratuetan» izenarekin banakatuko da.

b) Balio aldaketen doikuntzei eta jasotako dirulaguntzei dagokien zatia «Balio aldaketen doikuntzak» izeneko III. epigrafean eta «Jasotako dirulaguntzak, emaitzetan egotzi gabeak» izeneko IV. epigrafean agertuko da, hurrenez hurren.

c) Kanpoko bazkideei egotzi ahal zaien zatia «Kanpoko bazkideak» izeneko V. epigrafean inskribatu beharko da. Memorian, era berean, saldo horren osaerari buruz dagokion xehetasuna gaineratuko da.

Zenbateko horiek kalkulatzeko balio aldaketen doikuntzetako eta jasotako dirulaguntzetako ondarezko emaitza ekonomikoko kontura egindako transferentziak ezabatu egin beharko dira, eskurapen egunez zeudenak.

2. Aurreko apartatuan adierazitakoaren ondorioetarako, ondare garbiaren bariazioa horrela kalkulatu da:

a) Ekitaldiaren emaitza baztertuz, eta

b) Taldeko entitateen arteko eragiketen dagokien aurreko ekitaldietako emaitzaren gaineko doikuntzak kontuan izanik, 30. artikuluan eta hurrengoetan arautuak.

3. Edozein kasutan, aldezturik mendeko entitatearen kapitalean edo ondarean egindako inbertsioari dagozkion balio zuzenketak ezabatu egingo dira, taldean sartu ondoren eginak.

25. artikulua. Partaidetza aldatzea kontrola galdu gabe

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

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

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

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

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

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

a) Excluyendo el resultado del ejercicio, y

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

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

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

1. Behin kontrola lortuta, entitate nagusiak mendeko entitatean duen partaidetza aldatzea dakarten hurrengo eragiketak, murrizketa kasuan kontrol galera suposatu gabe, kontu bateratuetan berezko ondare tituluekin egindako eragiketa gisa kontabilizatuko dira. Horrenbestez, inbertsioa/ondare garbia ezabatzean eta kanpoko bazkideen kalkulua egitean, arau hauek aplikatuko dira:

a) Ez da baterakuntzarako merkataritza funtsaren edo kontabilizatutako diferentzia negatiboaren zenbatekoa aldatuko, ezta balantze bateratuko beste aktibo edo pasibo batzuen ere.

b) Partaidetza kontrola galdu gabe murrizten denean, urteko kontu indibidualetan kontabilizatutako mozkin edo galera ezabatu egin behar da baterakuntzaren ondorioetarako soilik, horrek partaidetza murrizten duen entitatearen erreserbetan doikuntza bat ekarriko du.

c) Balio aldaketan doikuntzen eta mendeko entitateetik jasotako dirulaguntzen zenbatekoa, balantze bateratuan agertu behar dena, taldeko entitateek haren kapital edo ondarean duten partaidetzaren portzentajearen arabera zenbatetsiko da, behin eragiketa burututa.

d) Kanpoko bazkideek mendeko entitatearen ondare garbian duten partaidetza balantze bateratuan agertuko da taldekoak ez diren hirugarrenek aipatu entitatearen kapitalean edo ondarean duten partaidetzaren portzentajearen arabera, behin eragiketa burututa. Horrenbestez, partaidetzaren portzentajea gertatu den aldaketarekin lotutako kontu bateratuetan zenbatetsitako merkataritza funtsean jasoko da.

e) Hala badagokio, a), c) eta d) letretan xedatzen dena betetzeko beharrezkoa den doikuntzak bariazio bat eragingo du partaidetza murriztu edo areagotzen duen entitatearen erreserbetan.

2. Partaidetzaren portzentajearen murrizketak entitate inbertitzailearen urteko kontu indibidualetan galera adierazgarri bat sorrarazten duenean, inguruabar hori kontuan izango da baterakuntzarako merkataritza funtsaren narriadurari so.

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

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

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

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

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

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

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

26. artikulua. Beste inbertsio bat egitea edo inbertsioa murriztea, partaidetza aldatu gabe

1. Entitate nagusi batek beste inbertsio bat egiten duenean mendeko entitate baten kapitalean edo ondarean, edo desinbertsio bat egiten duenean, mendeko entitatean duen partaidetzaren portzentajea aldatzea eragin gabe, merkataritza funtza ez da aldatuko, ezta baterakuntzaren diferentzia negatiboa ere.

2. Partaidetza aldatu gabe inbertsioa murrizten denean, hala badagokio, urteko kontu indibidualetan kontabilizatutako mozkina edo galera ezabatu egin beharko da baterakuntzaren ondorioetarako soilik, horrek inbertsioa murrizten duen entitatearen erreserbetan doikuntza bat ekarriko du.

27. artikulua. Kanpoko bazkideak geroko baterakuntzetan

1. Geroko baterakuntzetan kanpoko bazkideen balorazioa egiteko, kapitulu honetan aurreikusten diren ezabaketak izango dira kontuan.

2. Ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuan eta ondare garbian izandako aldaketen egoera orri bateratuko sarrera eta gastu kontabilizatuen egoera orrian kontabilizatutako mendeko entitateen emaitzaren gaineko partaidetza, kanpoko bazkideei dagokiena, modu berezian aurkeztuko da, emaitzaren esleipen modura, eta ez gastu edo sarrera modura.

3. Zeharkako partaidetzen kasuan, kanpoko bazkideen parte hartzea, hala emaitzetan nola gainerako ondare garbian, mendeko entitateak parte hartutako kanpoko bazkide diren mendeko entitateak integratu ondoren kalkulatu da.

4. Mendeko entitateen arteko elkarrekiko partaidetzen kasuan, kanpoko bazkideen parte hartzea, hala emaitzetan nola gainerako ondare garbian, entitateen arteko barne harremana kontuan izanik kalkulatu da.

3. azpisekzioa. Kasu partikularrak

28. artikulua. Zeharkako partaidetzak

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

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

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

Artículo 27. Socios externos en consolidaciones posteriores.

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

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

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

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

Subsección 3.ª Casos particulares

Artículo 28. Participaciones indirectas.

1. Zeharkako partaidetza kasuan, ondare garbiaren inbertsioa etapen arabera ezabatuko da:

a) Lehenik eta behin, beste mendeko entitate baten kapital edo ondarean zuzeneko partaidetzarik ez duen mendeko entitateari dagokion inbertsioa/ondare garbia ezabatuko da.

b) Ondoren inbertsioa/ondare garbian dagozkion ezabaketak egingo dira, aurreko a) letran adierazten denetik eratorritako hurrenkeran, azken hau osatuko duten ondare garbia zenbatestean, aurreko etapetan sortutako entitate bateratuetako erreserbak, balioaren gaineko doikuntzak entitate bateratuetan, eta entitate bateratuetan jasotako dirulaguntzak, 24. artikuluan aurreikusten dena aplikatuz aurreko etapetan sortuak izan badira.

2. Etapa bakoitzean sortzen den merkataritza funtsa zehazteko, kontuan izan beharko da partaidetzen kronologia.

29. artikulua. Elkarrekiko partaidetzak mendeko entitateen artean

1. Mendeko entitateen arteko elkarrekiko partaidetzen kasuan, merkataritza funtsa edo baterakuntzaren diferentzia negatiboa kalkulatu beharko da, 20. artikuluan eta hurrengoetan ezarritakoaren arabera, eta elkarrekintza horrek ondare garbiaren kalkuluan eraginik izan gabe.

2. Elkarren partaidetza duten mendeko entitateetatik datozen entitate bateratuetako erreserbak kalkulatzeko, eta balio aldaketen doikuntzetan eta mendeko entitateak jasotako dirulaguntzetan partaidetza zenbatekoa den zehazteko, horietako bakoitzaren ondare garbiaren bariazioa kalkulatzeko elkarrekintza hori izango da kontuan.

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

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

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

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

Artículo 29. Participaciones recíprocas entre entidades dependientes.

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

2. Para calcular las reservas en entidades consolidadas procedentes de entidades dependientes participadas recíprocamente, y para determinar la participación en los ajustes por cambios de valor y en las subvenciones recibidas por la entidad dependiente, la variación del patrimonio neto de cada una de ellas se calculará teniendo en cuenta dicha interrelación.

3. Edozein kasutan, kontuan izan behar da partaidetzen kronologia. Elkarrekiko partaidetzak nagusiak parte hartu aurretik ematen badira, aurreko kontu bateratuak eratzeko alde aurretik kontuan izan ez ziren elkarrekintzatik eratorritako kalkuluak egin beharko dira. Elkarrekiko inbertsioa kontrola dagoenean ematen denean, ez da merkataritza funtsik kontabilizatuko, ezta baterakuntzaren diferentzia negatibo gehiagorik ere, 25. artikuluan adierazitakoarekin bat etorriz.

4. azpisekzioa. Talde barruko partiden ezabaketak eta emaitzak

30. artikulua. Talde barruko partidak ezabatzea

1. Urteko kontu bateratuetan talde barneko partidak ezabatu egin beharko dira osorik, 14.etik 17.era bitarteko artikuluetan xedatzen denarekin bat etorriz dagozkion homogeneizazioak egin ondoren.

2. Talde barneko partida modura ulertuko dira taldeko entitateen arteko kreditu eta zorrak, sarrerak eta gastuak, diru fluxuak eta aurrekontuko sarrera eta gastuak, 38. artikuluan dibidenduetarako aurreikusitakoaren kalterik gabe.

31. artikulua. Barne eragiketen emaitzak ezabatzea.

1. Barneko eragiketa modura ulertuko dira taldeko bi entitateen artean egindakoak, biak taldean sartu ziren unetik aurrera. Azpisekzio honen ondorioetarako, emaitza gisa ulertzen dira emaitzen kontuan jasotakoak zein, hala badagokio, ondare garbian zuzenean egotzitako sarrerak eta gastuak, aplikagarri den kontabilitateko araudiari jarraikiz.

2. Barneko eragiketen ondoriozko emaitza osoa ezabatu eta geroratu egin beharko da taldekoak ez diren hirugarren aurrean egin arte. Geroratu beharreko emaitzak ekitaldikoak zein aurreko ekitaldietakoak dira, eskurapen egunetik sortuak.

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

Subsección 4.ª Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados

Artículo 30. Eliminación de partidas intragrupo.

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

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

Artículo 31. Eliminación de resultados por operaciones internas.

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

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

Haatik, barneko eragiketetan izandako galerek balioan narriadura bat dagoela adieraz dezakete, hala badagokio, urteko kontu bateratuetan kontabilizatzea eskatuko lukeena. Modu berean, barneko transakzioetan izandako mozkinak aldeztu aurretik erregistratua izan zen transakzioaren xede den aktiboaren balioan narriadura berreskurapen bat gertatu izana adieraz dezake. Hala badagokio, bi kontzeptuok urteko kontu bateratuetan aurkeztu beharko dira, bakoitzaren izaeraren arabera.

3. Aurreko apartatuetan xedatzen dena aplikatuko da hirugarren batek berezko izenean eta taldeko entitate baten kontura jarduten duenean.

4. Emaitzak hirugarrenen aurrean sortuak direla ulertuko da 32.etik 36.era bitarteko artikuluetan ezarritakoarekin bat etorriz, edo barne eragiketan parte hartzen duen entitateetako batek taldeko kide izateari uzten dionean, betiere, emaitza dakarren aktiboa ez bada haren barnean mantentzen. Ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuan edo, hala badagokio, ondare garbian izandako aldaketen egoera orri bateratuan emaitzen egozpena, hala dagokionean, dagozkion partiden zenbateko txikiago edo handiago batekin agertuko da.

5. Ondare elementuren batean, urteko kontu bateratuak formulatze aldera, balio doikuntza bat egiten bada, urteko kontu bateratuetan amortizazioa, narriaduraren ondoriozko galerak eta besterentzearen emaitzak edo balantzeko bajak doitutako haren balioa oinarritzat hartuta kalkulatu beharko dira.

6. 30. artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz, urteko kontu bateratuetan barne eragiketen ondoriozko emaitzetatik ezabatutako aktiboaren elementuei dagozkien narriaduraren ondoriozko galerak ezabatu egin beharko dira. Era berean, taldeko beste entitate batzuen alde egindako berme edo antzekoetatik eratorritako hornidurak ezabatu egingo dira. Bi ezabaketa horien ondoren, emaitzetan dagozkion doikuntza egin beharko da.

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

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

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

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

6. Conforme a lo establecido en el artículo 30 deberán eliminarse en las cuentas anuales consolidadas las pérdidas por deterioro correspondientes a elementos del activo que hayan sido objeto de eliminación de resultados por operaciones internas. También se eliminarán las provisiones derivadas de garantías o similares otorgadas en favor de otras entidades del grupo. Ambas eliminaciones darán lugar al correspondiente ajuste en resultados.

7. Ekitaldian barne eragiketen ondoriozko emaitzak ezabatzeak eragina izango du emaitza bateratuen zifran, edo ondare garbian zuzenean egotzitako sarrera eta gastuen zenbateko osoan. Bestalde, aurreko ekitaldietako barne eragiketen ondoriozko emaitzak ezabatzean ondare garbiaren zenbatekoa aldatu egingo da eta horrek eragina izango du erreserbetan, balio aldaketan doikuntzetan edo jasotako dirulaguntzetan, baldin eta ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuan egozteke badaude.

8. Emaitzetan, ondare garbian zuzenean egotzitako sarrera eta gastuetan, eta ondare garbiaren beste partida batzuetan egindako doikuntzak ondarea besterendu edo zerbitzua ematen duen entitatean eragina izango du eta, horrenbestez, entitate horretako kanpoko bazkideei egotzi ahal zaien zenbatekoan.

9. Ondare elementuak, sarrerak, gastuak, diru fluxuak eta aurrekontuko sarrera eta gastuak taldearen ikuspuntutik sailkatuko dira, eta ezin dira barne eragiten ondorioz aldatuko. Barne eragiketa taldearen ikuspegitik eragina aldatzearekin batera egiten bada, eraginaren aldaketa hori urteko kontu bateratuetan islatuko da araudi erregulatzaillean horri dagokionez ezarritako arauari jarraituz, zehazki, hurrengo artikuluetan adierazten den eran.

32. artikulua. Izakinen barne eragiketen emaitzak ezabatzea

1. Izakinen barne eragiketatzat joko dira taldeko entitate batek taldeko beste entitate bati izakinak erosten dizkionean, saltzen duen entitatearentzat horiek izakinak, salgai dauden aktiboak, ibilgetua, higiezinak inbertsioak edo lurzoruen ondare publikoa izatearen gorabehera.

2. Eragiketa horietako emaitzak burutzen diren ekitaldira geroratu beharko dira, arau hauekin bat etorritik:

a) Geroratzeko zenbatekoa kontabilitate balioaren eta salmenta prezioaren arteko aldea izango da.

b) Emaitza sortu dela ulertuko da eskuratutako salgaiak edo eskuratutako izakinen parte diren produktuak hirugarrenei besterentzen zaizkienean.

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

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

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

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

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

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

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

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

Galeren kasuan, era berean, emaitza sortu dela ulertuko da izakinen kontabilitate balioarekiko narriadura bat dagoenean, eta narriadura horren mugara arte. Ondorio horietarako narriaduraren ondoriozko galera hori erregistratu egin beharko da.

c) Eskuratutako izakinak kostu, ibilgetu, higiezineta inbertsio edo lurzuaren ondare publikoan integratzen direnean, 33. artikuluko arauak aplikatu beharko dira.

3. Barne eragiketa baten ondorioz salmenta egoeran dagoen aktibo bat edo ibilgetuaren, higiezineta inbertsioen edo lurzuaren ondare publikoaren elementu bat izakin modura geratzen denean, eraginaren aldaketa hori ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuan agertu beharko da, «Izakin bihurtutako aktiboak» izeneko 12.c) partidan, barne emaitzen kostuaren zenbateko garbian.

33. artikulua. Ibilgetuaren, higiezineta inbertsioen edo lurzuaren ondare publikoaren barne eragiketen emaitzak ezabatzea.

1. Ibilgetuen, higiezineta inbertsioen edo lurzuaren ondare publikoaren barne eragiketatzat hartuko dira taldeko entitate batek taldekoa kide den beste entitate bati aipatu elementuak erostean, saltzen duen entitatearentzat horiek salgai dauden ibilgetu, higiezineta inbertsio, lurzuaren ondare publiko, izakin edo aktibo izatearen gorabehera.

2. Eragiketa horietako emaitzak burutzen diren ekitaldira geroratu beharko dira, arau hauekin bat etorritik:

a) Geroratzeko zenbatekoa kontabilitate balioaren eta salmenta prezioaren arteko aldea izango da.

b) Emaitza sortu dela ulertuko da:

b.1) Eskuratutako aktiboa hirugarrenei besterentzean.

b.2) Kostu modura eskuratutako aktiboaren amortizazioa gaineratu zaion beste aktibo bat hirugarrenei besterentzean.

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

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

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

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

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

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

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

b) El resultado se entenderá realizado cuando:

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

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

b.3) Amortizazioa aktibo baten kostu modura gaineratzen ez bada, emaitza ekitaldi bakoitzeko amortizazio, narriadura edo balantzeko bajaren proportzioan sortuzat ulertuko da.

b.4) Galeren kasuan, era berean, emaitza sortu dela ulertuko da ibilgetuaren, higiezineta inbertsioaren edo lurzorua ondare publikoaren kontabilitate balioarekiko balio narriadura bat dagoenean, eta narriadura horren mugara arte. Ondorio horietarako narriaduraren ondoriozko galera hori erregistratu egin beharko da.

c) Aktiboaren amortizazioa izakinetara kostu modura gaineratzen denean, 32. artikuluko arauak aplikatu beharko dira.

3. Barne eragiketa baten ondorioz izakinak ibilgetuaren, higiezineta inbertsioen edo lurzorua ondare publikoaren elementu modura geratzen direnean, eraginaren aldaketa hori ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuan agertu beharko da, «Taldeak bere aktiborako egindako lanak» izeneko 6. partida espezifikoan, barne emaitzen kostuaren zenbateko garbian.

34. artikulua. Zerbitzuen barne eragiketen emaitzak ezabatzea

1. Zerbitzuetako barne eragiketatzat ulertuko da taldeko entitate batek taldeko beste entitate batetik zerbitzuak hartzen dituenen, finantza arlokoak barne.

2. Eskuratutako zerbitzuak aktibo baten kostu modura gaineratzen direnean, eragiketa horietako emaitzak burutzen diren ekitaldira geroratu beharko dira, arau hauekin bat etorritik:

a) Geroratzeko zenbatekoa zerbitzuaren eskurapen prezioaren edo ekoizpen kostuaren eta salmenta prezioaren arteko aldea izango da.

b) Emaitza sortu dela ulertuko da 32. eta 33. artikuluetan xedatzen denarekin bat etorritik.

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

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

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

3. Cuando como consecuencia de una operación interna queden afectadas las existencias como un elemento del inmovilizado, inversión inmobiliaria o patrimonio público del suelo, este cambio de afectación deberá figurar en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada en la partida específica 6 «Trabajos realizados por el grupo para su activo», por el importe del coste, neto de los resultados internos.

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

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

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

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

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

Galeren kasuan, era berean, emaitza sortu dela ulertuko da aktiboen eskurapen prezioaren edo ekoizpen kostuaren balioarekiko behin behineko balio narriadura garbi bat dagoenean, amortizazioak kenduta, eta narriadura horren mugara arte. Ondorio horietarako, narriaduraren ondoriozko galera hori erregistratu egin beharko da.

c) Zerbitzu horiek ibilgetuaren, higiezinetakoinbertsioaren edo lurzoruaren ondare publikoaren elementu modura gaineratzen direnean, ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuan erregistratuko dira, «Taldeak bere aktiborako egindako lanak» izeneko partida espezifikoan, barne emaitzen kostuaren zenbateko garbian.

35. artikulua. Aktibo finantzarioen barne eragiketen emaitzak ezabatzea

1. Aktibo finantzarioen barne eragiketatzat hartuko da taldeko entitate batek taldeko beste entitate batetik aktibo finantzarioak hartzen dituenean.

2. Eragiketa horietako emaitzak, hala badagokio, burutzen diren ekitaldira geroratu beharko dira, arau hauekin bat etorriz:

a) Geroratzeko zenbatekoa kontabilitate balioaren eta salmenta prezioaren arteko aldea izango da.

b) Emaitza sortu dela ulertuko da aktibo finantzario horiek hirugarrenei besterentzen zaizkienean.

Galeren kasuan, era berean, emaitza sortu dela ulertuko da aktiboen kontabilitate balioarekiko balio narriadura bat dagoenean, eta narriadura horren mugara arte. Ondorio horietarako narriaduraren ondoriozko galera hori erregistratu egin beharko da.

36. artikulua. Emaitzak birsailkatu eta ezabatzea balio aldaketen doikuntzengatik eta ondare garbian dirulaguntzak kontabilizatzeagatik.

1. Aurreko artikuluetan ezarritakoa gorabehera, kontu bateratuetan barne eragiketaren xede den ondare elementuari arrazoizko balioa aplikatzen zaionean, barne emaitza, hala badagokio, berriro sailkatuko da arrazoizko balioaren bariazioaren ondoriozko zenbatekoan, ondare garbiaren dagokion partidatan.

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

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

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

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

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

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

b) El resultado se entenderá realizado cuando los mencionados activos financieros se enajenen a terceros.

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

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

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

2. Barne eragiketen ondoriozko ondare garbiaren kontutatik ondare emaitza ekonomikoen kontuetara egindako transferentzietatik eratorrita mendeko entitateek zenbatetsitako emaitzak ezabatu egingo dira, eskurapen egunez zeuden «Balio aldaketen doikuntzak» izeneko III. balantzeko eta «Jasotako dirulaguntzak, emaitzetan egotzi gabeak» izeneko IV. balantzeko epigrafeen zenbatekoekin. Emaitza horiek dagozkien ondare garbiko epigrafeetan integratuzat joko dira, 24. artikuluko bat apartatuan gehiegizko edo gutxiegiako ondare garbiari dagokionez aurreikusitakoa zehazte aldera.

37. artikulua. Taldeak jaulkitako pasibo finantzarioak hirugarrenei erostea.

1. Kontu bateratuak formulatzearen ondorioetarako soilik, hirugarrenei taldeko entitateek jaulkitako pasibo finantzarioei eskuratzean, hala badagokio, emaitza bat erregistratuko da.

2. Emaitza pasiboak eskurapen egunez zuen kontabilitateko balioaren eta eskurapen prezioaren arteko aldea izango da.

3. Aurreko apartatuetan aurreikusitakoaren arabera zehaztutako emaitza ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuko «Balio narriadura, mozkinak eta galerak aktibo eta pasibo finantzarioekin egindako eragiketengatik» izeneko 24. partidaren agertuko da.

4. Hirugarrenei aktibo horiek eskuratu ondoren erregistratutako doikuntzak, arrazoizko balioa edo beste edozein kontzeptu aplikatuz, ezabatu egingo dira.

38. artikulua. Barruko dibidenduak ezabatzea.

1. Barruko dibidendutzat hartuko dira taldeko entitate baten ekitaldiko sarrera modura erregistratuak, baldin eta talde bereko beste batek banatuak izan badira.

2. Dibidendu horiek ezabatu egingo dira, entitate hartzailearen erreserbatzat hartuta.

3. Konturako dibidenduen kasuan, dibidendu horiek banatu zituen entitatean horiek adierazteko ondarearen partidaren kontra ezabatuko dira.

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

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

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

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

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

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

Artículo 38. Eliminación de dividendos internos.

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

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

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

III. KAPITULUA

INTEGRAZIO PROPORZIONALAREN METODOA ETA BALIOKIDETZAN JARTZEKO PROZEDURA

1. SEKZIOA. Integrazio proportzionalaren metodoa

39. artikulua. Metodoaren definizioa.

1. Integrazio proportzionalaren metodoa aplikatzea da urteko kontu bateratuetara talde anitzeko entitatearen aktibo, pasibo, gastu, sarrera, diru fluxu eta urteko kontuetako gainerako partiden zatia, taldeko entitateek beren ondare garbiaren portzentajeari dagokiona, gaineratzea, II. kapituluaren deskribatutako aurretiko homogeneizazioen eta egoki diren doikuntzak eta ezabaketek kalterik gabe.

2. Aurreko apartatua aplikatuz gaineratzeko talde anitzeko entitatearen kontuak, hala badagokio, entitate horren urteko kontu bateratuak izango dira. Kontu horiek egingo ez balira, baterakuntzaren arauetan salbuesteko aurreikusitako edozein arrazoiri helduz, urteko kontu indibidualetara joko da.

40. artikulua. Irizpide aplikagarriak.

Integrazio proportzionala egiteko, beharrezkoak diren egokitzapenak eginda, 13.etik 38.era bitarteko artikuluetan ezarritako arauak izango dira kontuan, integrazio globalaren metodoari buruzkoak, honako kontuan hartuta:

- a) Talde anitzeko entitatearen urteko kontuko partida ezberdinak kontu bateratuetara taldeko entitateek haren ondare garbian duten partaidetza ordezkatzeko duen proportzioan gaineratuko dira.
- b) Kreditu eta zorrak, sarrerak eta gastuak, diru fluxuak eta aurrekontuko sarrera eta gastuak eta talde anitzeko entitateekin egindako eragiketen ondoriozko emaitzak aurreko letran adierazitako proportzioan ezabatuko dira.
- c) Kontu bateratuetan ezingo da talde anitzeko entitateko kanpoko bazkideei dagokion partida bakar bat agertu.

CAPÍTULO III

MÉTODO DE INTEGRACIÓN PROPORCIONAL Y PROCEDIMIENTO DE PUESTA EN EQUIVALENCIA

SECCIÓN 1.ª Método de integración proporcional

Artículo 39. Definición del método.

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

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

Artículo 40. Criterios aplicables.

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

- a) La agregación a las cuentas consolidadas de las distintas partidas de las cuentas anuales de la entidad multigrupo se realizará en la proporción que represente la participación de las entidades del grupo en el patrimonio neto de aquélla.
- b) Los créditos y deudas, los ingresos y gastos, flujos de efectivo, ingresos presupuestarios y gastos presupuestarios y los resultados por operaciones con las entidades multigrupo se eliminarán en la proporción indicada en la letra anterior.
- c) No deberá lucir en las cuentas consolidadas ninguna partida correspondiente a socios externos de la entidad multigrupo.

d) Taldeko entitateek talde anitzeko entitatean egindako diruz aparteko ekarpenek emaitza ekonomikoak sortu badituzte, gainerako parte hartzaileek talde anitzeko entitatean duten ondareari dagokion zatia kontabilizatuko da soilik kontu bateratuetan. Emaitza horiek ezabatzeko dagokion aktiboaren balioa doitu egin beharko da. Edozein emaitza negatiboren zenbatekoa kontabilizatu egingo da eragiketaren ondorioz transferitutako aktiboen balio narriadura bat agerian geratu denean.

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

2. SEKZIOA. Baliokidetzan jartzeko prozedura edo partaidetzaren metodoa

SECCIÓN 2.ª Procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación

41. artikulua. Prozeduraren deskribapena.

Artículo 41. Descripción del procedimiento.

1. Baliokidetzan jartzeko prozedura edo partaidetzaren metodoaren arabera, entitate batean inbertsioa, hasiera batean, taldeko entitateen inbertsioaren portzentajeak entitatearen ondare garbiaren gainean ordezkatzeko duen zenbatekoarekin erregistratuko da 43. artikuluan xedatzen denaren arabera, eta ondoren handitu edo txikitu egingo da inbertitzaileari ekitaldiko emaitzan eta entitate partaidetuak eskurapen egunaren ondotik eskuratutako ondare garbiari zuzenean egotzi ahal zaizkion beste gehikuntza edo gutxitze batzuetan dagokion portzentajea kontabilizatzeke.

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

2. Entitate bati baliokidetzan jartzeko prozedura aplikatzen zaionean, entitate horren kontu kontabilizatzeakoak, hurrengo artikuluetan xedatzen dena aplikatzearen ondorioetarako, hala badagokio, haren urteko kontu bateratuak izango dira. Kontu horiek egingo ez balira, baterakuntzaren arauetan salbuesteko aurreikusitako edozein arrazoiri helduz, urteko kontu indibidualetara joko da.

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

42. artikulua. Informazioa homogeneizatzea.

Artículo 42. Homogeneización de la información.

1. Entitate partaidetuak baloraziorako erabiltzen dituen irizpideak ez badatoz bat taldeak erabiltzen dituenekin, beharrezkoak diren doikuntzak egin beharko dira baliokidetzan jarri aurretik, 15. artikuluan aurreikusitako eran, irizpide aldetiko ezberdintasun horiek adierazgarriak direnean eta, betiere, beharrezko informazioa baldin badago.

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

2. Entitate partaidetuaren urteko kontuetako datak urteko kontu bateratuko dataekin bat etorri beharko du. Ondorio horietarako 14. artikuluko 2. apartatua aplikatuko da. Halaber, artikuluko 3. apartatua aplikatzekoa izango da, betiere, beharrezkoa den informazioa eskuratu ahal bada.

43. artikulua. Baliokidetzan jartzeko prozeduraren lehen aplikazioa.

1. Baliokidetzan jartzeko prozedura lehendabiziko aldiz aplikatzen denean, entitate barneko partaidetza taldeko entitateetako inbertsioaren portzentajeak entitatearen ondare garbiaren gainean ordezkatzeko duen zenbatekoarekin baloratuko da balantze bateratuan.

Zenbateko hori balantze bateratuaren aktibo ez-korrontean agertuko da «Epe luze finantzario inbertsioak taldeko entitate, talde anitzeko entitate eta entitate elkartuetan» izeneko V. epigrafeko «Baliokidetzan jarritako partaidetzak» izeneko 1. partidan.»

2. Kontu indibidualetan partaidetzarako zenbatetsitako zenbatekoaren eta aurreko apartatuan aipatu den balioaren arteko aldea positiboa baldin bada, baliokidetzan jarritako entitatearen ondare elementuetara egozgarri den alde horretako zatia partaidetzaren baliora gaineratuko da Balantze bateratuan, 20. artikuluko 2. apartatuan ezarritako mugarekin.

Halere, alde positiboa mantentzen bada, mantentzen den alde positibo horrek merkataritza funts bat ipiniko du agerian, eta hura ere partaidetzaren balioan sartuko da eta memoria horren berri emango da.

Apartatu honetako lehendabiziko paragrafoan deskribatzen den aldea negatiboa bada, hori ezohikoa izan arren, baliokidetzan jarritako entitatearen ondare elementu horietara egozgarri den alde horren zatia partaidetzaren baliotik kenduko da Balantze bateratuan 20. artikuluko 3. apartatuan ezarritako mugarekin. Halere, diferentzia negatiboa mantentzen baldin bada, diferentzia negatibo hori ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuan kontabilizatuko da, «Baliokidetzan jarritako entitateen baterakuntzaren diferentzia negatiboa» izeneko 28. partidan, emaitza positibo modura.

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

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

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

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

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

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

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

3. Baliokidetzan jarritako entitateak sortutako emaitzak eragin adierazgarria edo, talde anitzeko entitateen kasuan, baterako kontrola, eskuratzen den egunetik kontabilizatuko dira.

44. artikulua. Partaidetzaren hasierako balioan egin beharreko doikuntzak.

1. Entitateko partaidetzaren balantze bateratuan kontabilitate balioa aldatu egingo da, hura handituz edo txikiagotuz, taldeko entitateei dagokien proportzioan, hasierako baloraziotik entitate partaidetuaren ondare garbian izandako bariazioekin, entitate horren eta taldeko entitateen arteko transakzioetan sortutako egin gabeko emaitzetatik datorren proportzioa ezabatu ondoren, betiere, adierazgarriak badira eta horretarako beharrezkoa den informazioa eskura badaiteke.

2. Partaidetzari 20. artikuluan aurreikusten denaren ondorioz, hala badagokio, egotzitako balio handiena eta merkataritza funts inplizituaren zenbatekoa gutxiagotu egin beharko da aurrera begirako ekitaldietan, bateratutako emaitzen edo ondare garbiko dagokion beste partida baten kontura, eta dagozkien ondare elementuen balioa galdu, horiei baja eman edo hirugarrenei besterendu ahala. Era berean, zordunketak emaitza bateratuak izango ditu entitate partaidetuaren ondare elementuen aurretiaz kontabilizatutako balioaren narriaduragatik galerak sortzean, horiei lehen aldiz baliokidetzaz jartzeko egunez esleitutako gainbalioaren mugarekin.

3. Prozeduraren lehendabiziko aplikazioaren ondorengo ekitaldi bakoitzean:

a) Partaidetzaz balioan izandako bariazioak, entitate partaidetuaren ekitaldiaren emaitzei dagozkienak, emaitza bateratuetan sartuko dira, eta ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuan agertuko dira zehazki, «Baliokidetzan jarritako entitateen mozkinetan (galeretan) dagoen partaidetzaz» izeneko 26. partidan.

b) Haatik, entitate partaidetuak galerak izango balitu, inbertsioa ordezkatzeko duen kontuaren murrizketaren muga inbertsioaren kontabilitate balioa bera izango da, baliokidetzan jarrita kalkulatu.

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

Artículo 44. Ajustes al valor inicial de la participación.

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

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

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

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

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

Behin partaidetzaren balioa zerora murriztuta, galera gehigarriak, eta dagokion pasiboa, kontabilizatu egingo dira legezko zein kontratuzko betebeharrak, inplizituak ala tazituak, dauden artean, edo entitateen taldeak entitate partaidetuaren izenean ordainketak egin baditu.

Entitate partaidetuak gerora irabaziak izaten baditu, urteko kontu bateratuetan kontabilizatuko dira, kontabilizatu gabeko galeren zenbatekora iristen direnean.

Ondare garbira zuzenean egotzitako entitate partaidetuaren sarrerak eta gastuak ondare emaitza ekonomikoko kontuan kontabilizatuak tratatzen diren antzera tratatuko dira.

c) Partaidetzaren balioan ondare garbian izan diren bestelako aldaketa batzuei dagozkien aldaketak, entitate partaidetuaren ondare garbian hark ekitaldiko bere emaitzan kontabilizatu ez dituen aldaketak egon direlako, edo aurreko ekitaldietako emaitzetatik datozen sortutako erreserben ondoriozkoak, ondare garbiaren dagozkion partida edo epigrafeetan azalduko dira, beren izaeraren arabera.

d) Entitate partaidetuak banatutako mozkinak partaidetzaren kontabilitate balioa murriztuko dute balantze bateratuan, partaidetza duen entitatearen erreserbatzat hartuz. Konturako dibidenduen kasuan, partaidetzaren kontabilitate balioa horiek jaso dituen entitatearen emaitzen kargura murriztuko da.

45. artikulua. Partaidetza aldatzea.

1. Baliokidetzan jarritako entitatearen kasuan partaidetza berriak bereganatzen dituenean, inbertsio gehigarria eta merkataritza funts edo baterakuntzaren diferentzia negatibo berria lehendabiziko inbertsioan bezalaxe zehaztuko dira eta inbertsio horri ondare garbiaren gainean dagozkion portzentaajeetan. Partaidetu berarekin lotuta, merkataritza funts bat eta baterakuntzaren diferentzia negatibo bat sortzen badira, diferentzia negatiboa merkataritza funts inplizituaren mugara arte murriztuko da. Inguruabar horrek baliokidetzan jarritako partaidetza gutxiagotzea eragingo du.

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

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

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

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

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

Artículo 45. Modificación de la participación.

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

2. Eragin adierazgarria mantentzen duen entitatearen kasuan, partaidetzaren murrizketa bat ematen denean, inbertsioa ordezkatzeko duen partida baloratzeko aurreko artikuluetan ezarritako arauak aplikatuko dira, atxikitzen den partaidetzaren portzentajeari dagokion zenbatekoekin. Eragiketaren emaitza besterentzearen aurreko emaitza bateratuei egotzitakoen arabera doitu da, honako arrazoi hauengatik:

- a) Entitate partaidetuak eskuratutako emaitzak.
- b) Entitate partaidetuaren ondare elementuetara arazoizko balioa aplikatzea lehen aldiz baliokidetzan jarritako egunez.
- c) Partaidetzaren portzentajearen izandako murrizketarekin bat datozen arazoizko balioaren doikuntzak, ondare garbian zuzenean egotziak.

3. Entitatean partaidetza gehiago eskuratzeak partaidetzaren portzentajea areagotzea eragiten ez duenean, ez da bestelako diferentziarik sortuko lehen aldiz baliokidetzan jarritakoekin alderatuz, eta modu inplizituan kalkulaturako baterakuntzarako merkataritza funtsa ez da aldatu eta, hala badagokio, baterakuntzaren diferentzia negatiboa ere ez.

Entitatean partaidetzan murrizteak haren partaidetzaren portzentajearen murrizketa bat inplikatzen ez duenean, inbertsioa ordezkatzeko duen partidaren balioa murriztu egingo da eta baita erreserben balioa ere baliokidetzan jarritako entitateetan murrizketaren ondorioz lortutako zenbatekoan, hala badagokio, entitate inbertitzaileak erregistratutako emaitza ezabatuz.

4. Inbertsio gehigarri edo desinbertsiorik gertatu gabe, partaidetzaren portzentajea handitu ala txikitzearen ondorioz entitate partaidetuan partaidetzaren balioa aldatzen bada, dagokion emaitza kontabilizatuko da ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuko «Baliokidetzan jarritako entitateen mozkinetan (galeretan) dagoen partaidetza» izeneko 26. partidan.

46. artikulua. Balioaren narriaduragatik sortutako galerak

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

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

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

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

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

Artículo 46. Pérdidas por deterioro del valor.

1. Behin baliokidetzan jartzeko prozedura aplikatu eta 44. artikulua arabera entitate partaidetuaren galera kontabilizatuta, entitate nagusiak kontu bateratuetan Toki Administrazioa egokitutako Kontabilitateko Publikoko Plan Orokorreko «Aktibo finantzarioak» izeneko 8. puntuko onarpen eta balorazio arauko «Narriadura» izeneko 7.3. atalean ezartzen dena aplikatuko du entitate partaidetuan duen inbertsio garbiarekiko narriadura gehigarrien ondoriozko galerarik aitortu behar ote diren erabakitzeko.

2. Merkataritza funtseko narriaduraren analisisa ez da modu berezian burutuko, baizik eta aurreko apartatuan aurreikusitakoaren arabera. Narriaduraren ondoriozko galerak ez zaizkio esleituko partaidetuan egindako inbertsioaren kontabilitate balioaren parte den aktibo zehatz bati, baterakuntzarako merkataritza funtsa barne. Horrenbestez, narriaduraren ondoriozko galera horien itzulketak aurreko 1. apartatuan aipatutako kontabilitate arauan xedatutakoarekin bat etorriz kontabilizatuko dira.

47. artikulua. Baliokidetzan jartzeko prozedura aldatua.

Prozedura honetan sekzio honetan araututako baliokidetasunaren jartzearen edo partaidetzaren metodoa aplikatzen da, aldez aurretik homogeneizaziorik egin gabe eta emaitzak barne eragiketen arabera ezabatu gabe.

IV. KAPITULUA URTEKO KONTU BATERATUAK

48. artikulua. Urteko kontu bateratuak osatzen dituzten dokumentuak.

1. Urteko kontu bateratuetan sartzen dira balantze bateratua, ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratua, ondare garbian izandako aldaketen egoera orri bateratua, diru fluxuen egoera orri bateratua, aurrekontuaren likidazioaren egoera orri bateratua eta memoria bateratua.

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

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

Artículo 47. Procedimiento de puesta en equivalencia modificado.

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

CAPÍTULO IV CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

Artículo 48. Documentos que integran las cuentas anuales consolidadas.

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

2. Dokumentu horiek unitate bat osatzen dute, argitasunez idatzi behar dira eta taldeko ondarearen, finantza egoeraren, ondare emaitza ekonomikoaren eta aurrekontuaren egikaritzearen inguruko irudi leiala erakutsi behar dute.

3. Toki Administrazioa egokitutako Kontabilitateko Publikoko Plan Orokorreko kontzeptuzko esparruan sartutako kontabilitateko informazioarekin eta printzipio eta irizpideekin lotutako betekizunen aplikazio sistematiko eta erregularrei esker urteko kontu bateratuek aipatu irudi leial hori islatu beharko lukete.

4. Kontabilitateko informazioaren eta printzipio eta irizpideen betekizun horiek betetzea aipatu irudi leial hori erakusteko nahikoa ez dela irizten denean, memorian helburu hori lortzeko beharrezkoa den informazio osagarria jasoko da.

5. Betekizun horiek betetzea urteko kontu bateratuek eman behar duten irudi leiala lortzearekin bateraezina denean, hori ezohikoa izan arren, aplikazio hori desgokitzat joko da. Kasu horietan, memoria bateratuan inguruabar hori behar bezala argudiatuko da eta taldearen ondarearen, finantza egoeraren eta emaitzen gainean duen eragina azalduko da.

49. artikulua. Urteko kontu bateratuen formulazioa.

1. Urteko kontu bateratuak entitate nagusiak egin beharko ditu indarreko legerian ezarritako epearen barruan eta urte naturalari buruzkoak izango dira.

2. Balantzea, ondare emaitza ekonomikoko kontua, ondare garbiaren aldaketen egoera orria, diru fluxuen egoera orria, aurrekontuaren likidazioaren egoera orria eta memoria bateratuak identifikatu egin beharko dira; dokumentu bakoitzean modu argian azaldu beharko da bakoitzaren izena, zein talderi dagokien eta zein ekitaldikoak diren.

3. Urteko kontu bateratuetan balioak eurotan adieraziko dira.

50. artikulua. Urteko kontu bateratuen egitura.

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

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

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

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

Artículo 49. Formulación de las cuentas anuales consolidadas.

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

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

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

Artículo 50. Estructura de las cuentas anuales consolidadas.

Urteko kontu bateratuak arau hauen eranskinean ezartzen diren ereduera egokitu beharko dira.

51. artikulua. Balantze bateratua, ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratua, ondare garbiaren aldaketen egoera orri bateratua eta diru fluxuen egoera orri bateratua formulatzeko arau komunak.

Urteko kontu bateratuak osatzen dituzten egoera orri bakoitzeko arau partikularretan xedatzen denaren kalterik gabe, balantzea, ondare emaitza ekonomikoko kontua, ondare garbiaren aldaketen egoera orria, eta diru fluxuen egoera orria bateratuak formulatzean kontuan izango dira arau hauek:

1. Partida bakoitzean, amaitzen den ekitaldiko zifrak ez ezik, haren aurretiko ekitaldiari dagozkionak agertu beharko dira, ondare garbiaren aldaketen egoera orriaren lehendabiziko zatian izan ezik. Haatik, kontu bateratuak formulatzen diren lehendabiziko ekitaldian aukera dago aurreko ekitaldiko zifrak ez jasotzeko.

Ondorio horietarako, amaitzen den ekitaldiko zifrak aurreko ekitaldiko zifrekin alderagarriak ez direnean, kontuen egituran aldaketa bat egon delako, kontabilitateko irizpidean aldaketa bat egon delako edo akats bat zuzendu delako edo berrantolaketa administratibo bat geratu delako, aurreko ekitaldiko zenbatekoak egokitu egin beharko dira urteko kontu bateratuetan aipatzen den ekitaldian aurkezte aldera, eta memorian hori adierazi egin beharko da.

Baterakuntzan sartzen diren entitateen osaeran ekitaldi baten zehar aldaketa esanguratsuak izan direnean, memorian elkarren segidako finantza egoeren alderaketa egitean ekitaldien artean izan diren aldaketa nagusiak agertzeko beharrezkoa den informazioa jaso beharko da.

2. Uneko ekitaldian nahiz aurrekoan zenbatekorik ez duten partidak ez dira agertuko.

3. Egoki denean, epigrafe edo partida bakoitzean dagokion informaziorako erreferentzia gurutzatu bat jasoko da memoriaren barruan.

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

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

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

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

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

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

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

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

52. artikulua. Balantze bateratua.

1. Balantze bateratuan sartzen dira, behar bezala bereizita, entitate nagusiaren integrazio globalaren metodoa aplikatzen zaien entitateen aktiboa eta pasiboa, dagozkion doikuntza eta ezabaketen kalterik gabe. Orobat, ondare garbia sartzen da, bereizitako partida espezifikoa taldeko kanpoko bazkideei dagokien zatia barneratuko duena.

2. Gainera, balantze bateratuan sartuko dira integrazio proportzionalaren metodoa aplikatzen zaien entitateen aktiboak eta pasiboak, taldearen partaidetzak haren sozietate kapitalean edo ondarean ordezkatzeko duen portzentajea, eta dagozkion doikuntza eta ezabaketen kalterik gabe.

3. «Zerga geroratuen aktiboak» izeneko aktibo ez-korrontearen VII., «Zerga geroratuen pasiboak» izeneko pasibo ez-korrontearen IV. eta «Saltzeko mantendutako aktibo ez-korronteekin lotutako pasiboa» pasibo korrontearen I. epigrafeak Kontabilitate Plan Orokorra edo irabazi asmorik gabeko entitateetarako Kontabilitate Plana aplikatzen duten entitateei buruzkoak dira berariaz, eta bertan aurreikusten diren arauen arabera zehaztuko dira.

4. Balantze bateratuan, era berean, baterakuntzako metodo eta prozedura ezberdinak aplikatzetik eratorritako partida espezifikoa agertuko dira.

5. Baliokidetzan jartzeko prozeduraren ondorioz edo integrazio proportzionalaren ondorioz ezabatu gabeko zatian baterakuntzak barneratzen diren entitateekin dauden kredituak eta zorrak modu berezian agertuko dira dagozkien aktiboetan, hau da, aktiboaren «Finantza inbertsioak taldeko entitateetan, talde anitzekoetan eta elkartuetan» epigrafean eta pasiboaren «Zorrak, taldeko entitateekin, talde anitzekoekin eta elkartuekin» epigrafean.

6. Bateratze perimetroan sartzen ez diren taldeko entitate, talde anitzeko entitate eta entitate elkartuekin dauden kredituak eta zorrak modu berezian agertuko dira dagozkion epigrafeetan, hau da, aktiboaren «Finantza inbertsioak taldeko entitateetan, talde anitzekoetan eta elkartuetan» epigrafean eta pasiboaren «Zorrak, taldeko entitateekin, talde anitzekoekin eta elkartuekin» epigrafean.

Artículo 52. Balance consolidado.

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

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

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

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

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

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

7. Balantze bateratua formulatzeko kontuan izan beharko da Toki Administrazioa egokitutako Kontabilitateko Publikoko Plan Orokorreko balantzea eratzeko arauetan ezarritakoa, aurreko apartatuetan ezarritakoaren kalterik gabe.

53. artikulua. Ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratua.

1. Kontu honetan ekitaldian eskuratutako ondare ekonomiko bateratuaren emaitza jasotzen da eta entitate nagusiaren eta integrazio globalaren metodoa aplikatzen zaien entitateen sarrera eta gastuek osatzen dute, ondare garbian zuzenean egotzi behar denean izan ezik Toki Administrazioa egokitutako Kontabilitateko Publikoko Plan Orokorrean onarpen eta baloraziorako arauetan aurreikusitakoarekin bat etorriz, dagozkion doikuntza eta ezabaketen kalterik gabe; eta ondare emaitza ekonomiko bateratua erakusten du, entitate nagusiar esleitzen zaion zatia eta taldeko kanpoko bazkideei esleitzen zaiena bereizita.

Gainera, ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuan integrazio proportzionaleko metodoa aplikatzen zaien entitateen sarrerak eta gastuak sartuko dira, taldeak horien ondarean duen partaidetzaren portzentajea, ondare garbian zuzenean egotzi behar denean izan ezik Toki Administrazioa egokitutako Kontabilitateko Publikoko Plan Orokorrean onarpen eta baloraziorako arauetan aurreikusitakoarekin bat etorriz, eta dagozkion doikuntza eta ezabaketen kalterik gabe.

2. «Jarduera propioaren diru sarrerak» izeneko 3. partida eta «Laguntzaren ondoriozko gastuak eta bestelakoak» izeneko 11. partida irabazi asmorik gabeko entitateentzat Kontabilitate Plana aplikatzen duten entitateei buruzkoak dira eskusiboki, eta bertan aurreikusten diren arauekin bat etorriz zehaztuko dira.

3. Kontabilitate Plan Orokorrearekin bat etorriz zehaztutako negozioen zifraren zenbateko garbia «Salmentak eta zerbitzu prestazioak» izeneko 4. partidan agertuko da.

4. Sozietateen gaineko zerga, hala badagokio, «Kudeaketa arrunteko beste gastu batzuk» izeneko 13. partidan agertuko da.

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

Artículo 53. Cuenta del resultado económico patrimonial consolidada.

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

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

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

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

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

5. «Partaidetza bateratuen kontrola galtzeagatik izandako emaitza» izeneko 17. partida irailaren 17ko 1159/2010 Errege Dekretuz onartutako urteko kontu bateratuen formulaziorako Arauei jarraituz zehaztuko dira.

6. Negozioen konbinazioan diferentzia negatiboa, irailaren 17ko 1159/2010 Errege Dekretuz onartutako urteko kontu bateratuen formulaziorako Arauetan erregulatua, «Entitate bateratuen baterakuntzan izandako diferentzia negatiboa» izeneko 18. partidan agertuko da.

7. «Baliokidetzan jarritako partaidetzen edo talde anitzeko entitate baten baterako kontrolaren eragin adierazgarriaren galeraren ondoriozko narriadura eta emaitza» izeneko 27. partida irailaren 17ko 1159/2010 Errege Dekretuz onartutako urteko kontu bateratuen formulaziorako Arauekin bat etorri zehaztuko da.

8. «Ekitaldian etendako eragiketengatik izandako emaitza, zergarik gabe» izeneko V. epigrafe Kontabilitate Plan Orokorra aplikatzen duten entitateei buruzkoa da eskusiboki eta bertan aurreikusten diren araeu bat etorri zehaztuko da.

9. Ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuan, era berean, baterakuntzako metodo eta prozedura ezberdinak aplikatuz eratorritako partida espezifikoa agertuko dira.

10. Ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratua formulatzeko kontuan izan behar da Toki Administrazioa egokitutako Kontabilitateko Publiko Plan Orokorreko ondare emaitza ekonomikoaren kontua eratze arauetan ezarritakoa, aurreko apartatuetan ezarritakoaren kalterik gabe.

54. artikulua. Ondare garbian izandako aldaketen egoera orri bateratua.

Ondare garbian izandako aldaketen egoera orriak bi zati ditu:

1. Ondare garbiak guztira izandako aldaketen egoera orri bateratua.
2. Onartutako diru sarreren eta gastuen egoera orri bateratua.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

«1. Ondare garbiak guztira izandako aldaketen egoera orri bateratua» izeneko lehendabiziko zatian ondare garbian izandako aldaketa guztien berri emango da, hauek bereiziz:

- a) Ondare garbian kontabilitateko irizpideetan izandako aldaketen eta zuzendutako akatsen ondorioz egindako doikuntzak.
- b) Ekitaldian onartutako diru sarrera eta gastu bateratuak.
- c) Entitate jabearekin edo jabeekin egindako ondare eragiketak, horiek halakotzat jardunez.
- d) Ondare garbian izaten diren beste zenbait aldaketa.

«2. Onartutako diru sarreraren eta gastuen egoera orri bateratua» izeneko bigarren zatian ondare garbian hauetatik eratorrita izandako aldaketak jasoko dira:

- I) Ekitaldiko ondare ekonomiko bateratuaren emaitza.
- II) Entitate nagusiaren eta integrazio globalaren metodoa aplikatzen zaien entitateek sarrerak eta gastuak, ondare garbian zuzenean egotzi behar direnean Toki Administrazioa egokitutako Kontabilitateko Publikoko Plan Orokorrean onarpen eta baloraziorako arauetan aurreikusitakoarekin bat etorritz, dagozkion doikuntza eta ezabaketen kalterik gabe.

Integrazio proportzionaleko metodoa aplikatzen zaien entitateen sarrerak eta gastuak, taldeak horien ondarean duen partaidetzaren portzentajearen ondare garbian zuzenean egotzi behar direnean Toki Administrazioa egokitutako Kontabilitateko Publikoko Plan Orokorrean onarpen eta baloraziorako arauetan aurreikusitakoarekin bat etorritz, dagozkion doikuntza eta ezabaketen kalterik gabe.

«Galera-irabazi aktuarialengatik eta bestelako doikuntzengatik» izeneko 5. partida, «Zerga efektua» izeneko 6. partida eta «Saltzeko mantendutako aktibo ez-korronteengatik eta haiekin lotutako pasiboengatik» izeneko 7. partida Kontabilitate Plan Orokorra aplikatzen duten entitateei buruzkoak dira soilik eta bertan aurreikusten diren arauekin bat etorritz zehaztuko dira.

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

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

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

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

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

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

III) Ondare emaitza ekonomikoaren kontura edo estalitako partidaren hasierako baliora egindako transferentziak, ondare garbian zuzenean onartutako diru sarrerenak eta gastuenak.

«Zerga efektua» izeneko 5. partida eta «Saltzeko mantendutako aktibo ez-korronteengatik eta haiekin lotutako pasiboengatik» izeneko 6. partida Kontabilitate Plan Orokorra aplikatzen duten entitateei buruzkoak dira soilik eta bertan aurreikusten diren arauekin bat etorri zehaztuko dira.

Ondare garbian izandako aldaketen egoera orri bateratua formulatzeko kontuan izan beharko da Toki Administrazioa egokitutako Kontabilitateko Publikoko Plan Orokorreko ondare garbian izandako aldaketen egoera orria eratzeko arauetan ezarritakoa, aurreko apartatuetan ezarritakoaren kalterik gabe.

55. artikulua. Diru fluxuen egoera orri bateratua.

1. Diru fluxuen egoera orri bateratuan eskudirua eta bestelako aktibo likido baliokideak irudikatzen dituzten moneta partidetan izandako mugimenduen jatorriari eta xedeari buruzko informazioa ematen da, mugimenduak jardueraren arabera sailkatuz eta horiek ekitaldian zehar izandako aldaketa garbia adieraziz.

Diru fluxuen egoera orri bateratua Arau hauetako eranskinean jasotzen den ereduari jarraituz eratuko da.

2. Diru fluxuen egoera orri bateratuan entitate nagusiaren eta orokorki integratutako entitateen kobrantzak eta ordainketak sartuko dira, behar bezala bereizita, dagozkion doikuntza eta ezabaketen kalterik gabe.

3. Gainera, diru fluxuen egoera orri bateratuan sartuko dira integrazio proportzionalaren metodoa aplikatzen zaien entitateen kobrantzak eta ordainketak, taldearen partaidetzak haren ondarean ordezkatzeko duen portzentajea, dagozkion doikuntza eta ezabaketen kalterik gabe.

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

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

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

Artículo 55. Estado de flujos de efectivo consolidado.

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

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

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

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

4. Diru fluxuak jardueraren arabera sailkatzeko taldea batasun modura kontabilizatuko da. Beraz, multzo bateragarriko entitateen arteko eragiketen ondoriozko diru fluxuak ezabatu egingo dira, dagokion zatian.

5. Aurreko apartatuetan xedatzen denaren kalterik gabe, entitate nagusiak ez badu diru fluxuen egoera orria eratzeko beharrezkoa den informazioa, aukera izango du informazioa kontabilitateko printzipio publikoetara lotuta dauden entitateei dagozkien fluxuak, Kontabilitate Plan Orokorra aplikatzen duten entitateei dagozkienak eta irabazi asmorik gabeko entitateen Kontabilitate Plana aplikatzen duten entitateei dagozkienak bereizita. Kasu horretan, diru fluxuen egoera orri bateratua arau hauetako eranskinean jasotzen den eredu laburtuaren arabera izango da.

6. Diru fluxuen egoera orri bateratua formulatzeko kontuan izan beharko da Toki Administrazioa egokitutako Kontabilitateko Publikoko Plan Orokorreko diru fluxuen egoera orria eratzeko arauetan ezarritakoa, aurreko apartatuetan ezarritakoaren kalterik gabe.

56. artikulua. Aurrekontuaren likidazioaren egoera orri bateratua.

Aurrekontuaren likidazioaren egoera orri bateratuan, gastuen Aurrekontuaren eta sarreraren aurrekontuaren likidazio bateratua sartzen dira, behar bezala bereizita, eta baita aurrekontu mugatzailea duten taldeko entitateen Aurrekontu emaitza bateratua ere.

57. artikulua. Memoria bateratua.

Memoria bateratu osoan, urteko kontu bateratua osatzen duten beste dokumentuetan jasotzen den informazioa zabaldu eta aipatzen da. Berau eratzeko kontuan izango da:

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

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

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

Artículo 56. Estado de liquidación del Presupuesto consolidado.

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

Artículo 57. Memoria consolidada.

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

a) Memoria bateratuaren ereduari gutxienez betetzeko informazioa jasotzen dela; haatik, eskatzen den informazioa adierazgarria ez denean, ez dira hari dagozkion oharak beteko. Aurrekoaren ondorioz zenbait ohar edukirik gabe eta, horrenbestez, bete gabe geratuko balira, edukia duten oharretarako memoria bateratuaren ereduari aurreikusten den zenbaketa mantenduko da, eta memoria bateratua horretan edukirik ez duten oharren zerrenda bat gaineratuko da.

b) Memoria bateratuaren ereduari jasotzen ez den eta taldeak ekitaldian duen egoera eta bere jarduna zein den jakin ahal izateko beharrezkoa den edozein informazio adierazi egin behar da, aurkeztu beharreko urteko kontu bateratuaren ulermena ahalbidetuz, kontu horietan taldearen ondarearen, finantza egoeraren, ondare emaitza ekonomikoaren eta aurrekontuaren likidazioaren irudi leiala islatu dadin.

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

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

**4. ERANSKINA Urteko kontu bateratuen
ereduak**

**ANEXO 4 Modelos de cuentas anuales
consolidadas**

BALANTZE BATERATUA

AKTIBOA	MEMORIAKO OHARRAK	20XX	20XX-1	ONDARE GARBIA ETA PASIBOA	MEMORIAKO OHARRAK	20XX	20XX-1
A) AKTIBO EZ-KORRONTEA				A) ONDARE GARBIA			
I. Ibilgetu ukiezina.				I. Ondarea.			
1. Baterakuntzarako merkataritza funtsa.				II. Sortutako ondarea.			
2. Bestelako ibilgetu ukiezina.				1. Erreserbak eta aurreko ekitaldietako emaitzak.			
II. Ibilgetu materiala.				2. Entitate nagusiari egotzitako ekitaldiko emaitzak.			
III. Higiezineta inbertsioak.				III. Balio aldaketen doikuntzak.			
IV. Lurzoruaren ondare publikoa.				IV. Jasotako dirulaguntzak, emaitzetan egotzi gabeak.			
V. Epe luzeko finantza inbertsioak taldeko entitateetan, talde anitzekoetan eta elkartuetan.				V. Kanpoko bazkideak.			
1. Baliokidetzan jarritako partaidetzak.				B) PASIBO EZ-KORRONTEA			
2. Baliokidetzan jarritako entitateei emandako kredituak.				I. Epe luzeko hornidurak.			
3. Proporzionalki integratutako entitateei emandako kredituak.				II. Epe luzeko zorrak.			
4. Bestelako finantza inbertsioak.				III. Epe luzeko zorrak, taldeko entitateekin, talde anitzekoekin eta elkartuekin.			
VI. Epe luzeko finantza inbertsioak.				1. Baliokidetzan jarritako entitateekin hartutako zorrak.			
VII. Zerga geroratuen aktiboak.				2. Proporzionalki integratutako entitateekin dauden zorrak.			
VIII. Zordunak, zordun komertzial ez-korronteak eta epe luzera kobratu beharreko beste kontu batzuk.				3. Bestelako zorrak.			
B) AKTIBO KORRONTEA				IV. Zerga geroratuen pasiboak.			
I. Salgai dauden aktiboak.				V. Hartzekodunak, hartzekodun komertzialak eta epe luzera ordaindu beharreko beste kontu batzuk.			
II. Izakinak.				VI. Epe luzeko periodifikatzeen doikuntzak			
III. Zordunak, zordun komertzialak eta epe laburrera kobratu beharreko beste kontu batzuk.				C) PASIBO KORRONTEA			
IV. Epe laburreko finantza inbertsioak taldeko entitateetan, talde anitzekoetan eta elkartuetan.				I. Saltzeko mantendutako aktibo ez-korronteekin lotutako pasiboak.			
1. Baliokidetzan jarritako entitateei emandako kredituak.				II. Epe laburreko hornidurak.			
2. Proporzionalki integratutako entitateei emandako kredituak.				III. Epe Laburreko zorrak.			
3. Bestelako inbertsioak.				IV. Epe laburreko zorrak, taldeko entitateekin, talde anitzekoekin eta			
V. Epe laburreko finantza inbertsioak.				1. Baliokidetzan jarritako entitateekin hartutako zorrak.			
VI. Periodifikatzeen doikuntzak.				2. Proporzionalki integratutako entitateekin dauden zorrak.			
VII. Eskudirua eta bestelako aktibo likido baliokideak.				3. Bestelako zorrak.			
				V. Hartzekodunak, hartzekodun komertzialak eta epe laburrean ordaindu beharreko beste			
				VI. Epe laburreko periodifikatzeen doikuntzak.			
AKTIBOA, GUZTIRA (A+B).				ONDARE GARBIA ETA PASIBOA, GUZTIRA (A+B+C).			

ONDARE EMAITZA EKONOMIKOAREN KONTU BATERATUA

MEMORIAKO
OHARRAK

20XX 20XX-1

1. Zerga eta hirigintza arloko diru sarrerak.
 - a) Zerga arloko diru sarrerak.
 - b) Hirigintza arloko diru sarrerak.
2. Jasotako transferentziak eta dirulaguntzak.
 - a) Ekitaldikoak.
 - b) Ibilgetu ez-finantzarioako dirulaguntzen egozpena.
 - c) Aktibo korranteetarako eta beste batzuetarako dirulaguntzen egozpena.
3. Jarduera propioaren diru sarrerak.
4. Salmentak eta zerbitzu prestazioak.
5. Produktu amaituen eta fabrikazio bidean daudenen izakinen aldaketa eta balio narriadura.
6. Taldeak bere aktiborako egindako lanak.
7. Kudeaketa arrunteko beste diru sarrera batzuk.
8. Hornidura soberakinak.

A) KUDEAKETA ARRUNTEKO DIRU SARRERAK, GUZTIRA (1+2+3+4+5+6+7+8).

9. Langileen gastuak.
10. Emandako transferentziak eta dirulaguntzak.
11. Laguntzen eta bestelakoen gastuak.
12. Hornikuntzak.
 - a) Salgaien, lehengaien eta bestelako hornikuntzen kontsumoa
 - b) Salgaien, lehengaien eta bestelako hornikuntzen balio narriadura.
 - c) Izakin bihurtutako aktiboak.
13. Kudeaketa arrunteko beste gastu batzuk.
14. Ibilgetuaren amortizazioa.

B) KUDEAKETA ARRUNTEKO GASTUAK, GUZTIRA (9+10+11+12+13+14).

I. KUDEAKETA ARRUNTAREN EMAITZA (AURREZKIA EDO DESAURREZKIA) (A+B).

15. Ibilgetu ez-finantzarioaren eta salgai dauden aktiboen balio narriadura eta horiek besterentzearen
16. Beste partida ez-arrunt batzuk.
17. Partaidetza bateratuen kontrola galtzeagatik izandako emaitza.
18. Entitate bateratuen baterakuntzan izandako diferentzia negatiboa.

II. ERAGIKETA EZ-FINANZARIOEN EMAITZA (I+15+16+17+18).

19. Sarrera finantzarioak.
20. Gastu finantzarioak.
21. Aktiboari egotzitako gastu finantzarioak.
22. Arrazoizko balioaren aldaketa aktibo eta pasibo finantzarioetan.
23. Kanbio diferentziak.
24. Balio narriadura, mozkinak eta galerak aktibo eta pasibo finantzarioekin egindako eragiketengatik.
25. Finantza eragiketak finantzatzeko dirulaguntzak.

III. FINANTZA ERAGIKETEN EMAITZA (19+20+21+22+23+24+25).

26. Baliokidetzan jarritako entitateen mozkinetan (galeretan) dagoen partaidetza.
27. Baliokidetzan jarritako partaidetzetan eragin garrantzitsua galtzeagatik edo talde anitzeko entitate baten kontrola galtzeagatik izandako narriadura eta emaitza.
28. Baliokidetzan jarritako entitateen baterakuntzaren diferentzia negatiboa.

IV. ERAGIKETA JARRAITUENGATIK EKITALDIAN IZANDAKO EMAITZA (II+III+26+27+28).

V. EKITALDIAN ETENDAKO ERAGIKETENGATIK IZANDAKO EMAITZA, ZERGARIK GABE

VI. EKITALDIKO EMAITZA (AURREZKI EDO DESAURREZKI) BATERATUA (IV + V).

+ Aurreko ekitaldiko emaitzaren kontuan egindako doikuntzak.

Aurreko ekitaldiko emaitza doitua (VI + doikuntzak).

Entitate nagusiari egotzitako emaitza.

Kanpoko bazkideei egotzitako emaitza.

1. ONDARE GARBIAK GUZTIRA IZANDAKO ALDAKETEN EGOERA ORRI BATERATUA

MEMORIAKO OHARRAK	I. ONDAREA	II. SORTUTAKO ONDAREA	III. BALIO ALDAKETEN DOIKUNTZAK	IV. JASOTAKO DIRULAGUNTZAK	V. KANPOKO BAZKIDEAK	GUZTIRA
A. ONDARE GARBIA 20XX-1KO EKITALDIAREN AMAIERAN.						
B. DOIKUNTZAK KONTABILITATE IRIZPIDEAK ALDATZEAGATIK ETA ERROREAK ZUZENTZEAGATIK.						
20XX(E)KO EKITALDIKO HASIERAKO ONDARE GARBI DOITUA (A+B).						
D. 20XX(E)KO EKITALDIKO ONDARE GARBIAREN ALDAKETAK.						
1. Ekitaldian onartutako diru-sarrera eta gastu bateratuak, guztira						
2. Entitate jabearekin edo jabeekin egindako ondare eragiketak.						
3. Ondare garbian izan diren bestelako aldaketak.						
E. ONDARE GARBIA 20XX(E)KO EKITALDIAREN AMAIERAN (C+D).						

2. ONARTUTAKO DIRU SARREREN ETA GASTUEN EGOERA ORRI BATERATUA

MEMORIAKO OHARRAK	20XX	20XX-1
I. Ekitaldiko emaitza (aurrezki edo desaurrezki) bateratua.		
II. Ondare garbian zuzenean onartutako diru sarrerak eta gastuak:		
1. Ibilgetu ez-finantzarioa.		
2. Aktibo eta pasibo finantzarioak.		
3. Kontabilitateko estaldurak		
4. Jasotako dirulaguntzak.		
5. Galera-irabazi aktuarialengatik eta bestelako doikuntzengatik.		
6. Zerga efektua.		
7. Saltzeko mantendutako aktibo ez-korranteengatik eta haiekin lotutako pasiboengatik.		
8. Bestelako sarrerak eta gastuak.		
Guztira (1+2+3+4+5+6+7+8).		
III. Ondare emaitza ekonomikoaren kontura edo estalitako partidaren hasierako baliora egindako transferentziak:		
1. Ibilgetu ez-finantzarioa.		
2. Aktibo eta pasibo finantzarioak.		
3. Kontabilitateko estaldurak		
4. Jasotako dirulaguntzak.		
5. Zerga efektua.		
6. Saltzeko mantendutako aktibo ez-korranteengatik eta haiekin lotutako pasiboengatik.		
7. Bestelako sarrerak eta gastuak.		
Guztira (1+2+3+4+5+6+7).		
IV. Onartutako diru sarrera eta gastu bateratuak, guztira (I + II + III).		
Entitate nagusiari egotzitako diru sarrerak eta gastuak, guztira.		
Kanpoko bazkideei egotzitako diru sarrerak eta gastuak, guztira.		

DIRU FLUXUEN EGOERA ORRI BATERATUA (EREDU ARRUNTA)

MEMORIAKO
OHARRAK

20XX

20XX-1

I. KUDEAKETA JARDUEREN DIRU FLUXUAK.

- A) Globalki integratutako entitateen kobrantzak.
- B) Globalki integratutako entitateen ordainketak.
- C) Globalki integratutako entitateen kudeaketa jarduerengatik izandako diru fluxu garbiak (+A-B).
- D) Proporzionalki integratutako entitateen kobrantzak.
- E) Proporzionalki integratutako entitateen ordainketak.
- F) Proporzionalki integratutako entitateen kudeaketa jarduerengatik izandako diru fluxu garbiak (+D-E).

Kudeaketa jarduerengatik izandako diru fluxu garbiak (C+F).

II. INBERTSIO JARDUEREN DIRU FLUXUAK.

- G) Globalki integratutako entitateen kobrantzak.
- H) Globalki integratutako entitateen ordainketak.
- I) Globalki integratutako entitateen inbertsio jarduerengatik izandako diru fluxu garbiak (+G-H).
- J) Proporzionalki integratutako entitateen kobrantzak..
- K) Proporzionalki integratutako entitateen ordainketak.
- L) Proporzionalki integratutako entitateen inbertsio jarduerengatik izandako diru-fluxu garbiak (+J-K).

Inbertsio jarduerengatik izandako diru fluxu garbiak (I+L).

III. FINANTZAKETA JARDUEREN DIRU FLUXUAK.

- M) Entitate jabearen edo jabeen kobrantzak eta ondarearen beste igoera batzuk, globalki integratutako entitateenak.
- N) Entitate jabeari edo jabeei egindako ordainketak, globalki integratutako entitateenak.
- O) Pasibo finantzarioen jaulkipenengatik izandako kobrantzak, globalki integratutako entitateenak.
- P) Pasibo finantzarioen errenboltsoengatik egindako ordainketak, globalki integratutako entitateenak.
- Q) Dibidenduengatik eta bestelako ondare tresnen ordainsariengatik egindako ordainketak, globalki integratutako entitateenak.
- R) Globalki integratutako entitateen finantzaketa jarduerengatik izandako diru fluxu garbiak (+M-N+O-P-Q).
- S) Entitate jabearen edo jabeen kobrantzak eta ondarearen beste igoera batzuk, proporzionalki integratutako entitateenak.
- T) Entitate jabeari edo jabeei egindako ordainketak, proporzionalki integratutako entitateenak.
- U) Pasibo finantzarioen jaulkipenengatik izandako kobrantzak, proporzionalki integratutako entitateenak.

- V) Pasibo finantzarioen errenboltoengatik egindako ordainketak, proportzionalki integratutako entitateenak.
- W) Dibidenduengatik eta bestelako ondare tresnen ordainsariengatik egindako ordainketak, proportzionalki integratutako entitateenak.
- X) Proportzionalki integratutako entitateen finantzaketa jarduerengatik izandako diru fluxu garbiak (+S-T+U-V-W).

Finantzaketa jarduerengatik izandako diru fluxu garbiak (R+X).

IV. SAILKATU GABEKO DIRU FLUXUAK.

- Y) Globalki integratutako entitateek oraindik aplikatzeko dituzten kobrantzak.
- Z) Globalki integratutako entitateek oraindik aplikatzeko dituzten ordainketak.
- AA) Globalki integratutako entitateek oraindik aplikatzeko dituzten diru fluxu garbiak (+Y-Z).
- AB) Proportzionalki integratutako entitateek oraindik aplikatzeko dituzten kobrantzak.
- AC) Proportzionalki integratutako entitateek oraindik aplikatzeko dituzten ordainketak.
- AD) Proportzionalki integratutako entitateek oraindik aplikatzeko dituzten diru fluxu garbiak (+AB-AC).

Sailkatu gabeko diru fluxu garbiak (AA+AD).

V. KANBIO TASEN ALDAKETEN ERAGINA.

VI. ESKUDIRUAREN ETA ESKUDIRUAREN BALIOKIDE DIREN AKTIBO LIKIDOEN GEHIKUNTZA/MURRIZKETA GARBIA (I + II + III + IV + V)

Eskudirua eta eskudiruaren baliokide diren aktibo likidoak ekitaldiaren hasieran.

Eskudirua eta eskudiruaren baliokide diren aktibo likidoak ekitaldiaren amaieran.

DIRU FLUXUEN EGOERA ORRI BATERATUA (EREDU LABURTUA)

MEMORIAKO
OHARRAK

20XX

20XX-1

I. KUDEAKETA JARDUEREN DIRU FLUXUAK.

- A) Kontabilitate printzipio publikoen mende dauden entitateen kudeaketa jardueren kobrantzak.
- B) Kontabilitate printzipio publikoen mende dauden entitateen kudeaketa jardueren ordainketak.
- C) Kontabilitate printzipio publikoen mende dauden entitateen kudeaketa jarduerengatik izandako diru fluxu garbiak (+A-B).
- D) Enpresa entitateen ustiapen jarduerengatik izandako diru fluxu garbiak.
- E) Irabazi asmorik gabeko entitateen ustiapen eta kudeaketa jarduerengatik izandako diru fluxu garbiak.
Kudeaketa jarduerengatik izandako diru fluxu garbiak (C+D+E).

II. INBERTSIO JARDUEREN DIRU FLUXUAK.

- F) Inbertsio jardueren kobrantzak.
- G) Inbertsio jardueren ordainketak.
Inbertsio jarduerengatik izandako diru fluxu garbiak (+F-G).

III. FINANTZAKETA JARDUEREN DIRU FLUXUAK.

- H) Entitate jabearen edo jabeen kobrantzak eta ondarearen beste igoera batzuk.
- I) Entitate jabeari edo jabeei egindako ordainketak.
- J) Kobrantzak pasibo finantzarioen jaulkipenagatik.
- K) Ordainketak pasibo finantzarioen errenboltsoagatik.
- L) Ordainketak dibidenduengatik eta bestelako ondare tresnen ordainsariengatik.
Finantzaketa jarduerengatik izandako diru fluxu garbiak (+H-I+J-K-L).

IV. SAILKATU GABEKO DIRU FLUXUAK.

- M) Aplikatzeko dauden kobrantzak.
- N) Aplikatzeko dauden ordainketak.
Sailkatu gabeko diru fluxu garbiak (+M-N).

V. KANBIO TASEN ALDAKETEN ERAGINA.

VI. ESKUDIRUAREN ETA ESKUDIRUAREN BALIOKIDE DIREN AKTIBO LIKIDOEN GEHIKUNTZA/MURRIZKETA GARBIA (I + II + III + IV + V)

Eskudirua eta eskudiruaren baliokide diren aktibo likidoak ekitaldiaren hasieran.

Eskudirua eta eskudiruaren baliokide diren aktibo likidoak ekitaldiaren amaieran.

BALANCE CONSOLIDADO

ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
A) ACTIVO NO CORRIENTE				A) PATRIMONIO NETO			
I. Inmovilizado intangible.				I. Patrimonio.			
1. Fondo de comercio de consolidación.				II. Patrimonio generado.			
2. Otro inmovilizado intangible.				1. Reservas y resultados de ejercicios anteriores.			
II. Inmovilizado material.				2. Resultados del ejercicio atribuidos a la entidad dominante.			
III. Inversiones inmobiliarias.				III. Ajustes por cambios de valor.			
IV. Patrimonio público del suelo.				IV. Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados.			
V. Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.				V. Socios externos.			
1. Participaciones puestas en equivalencia.				B) PASIVO NO CORRIENTE			
2. Créditos a entidades puestas en equivalencia.				I. Provisiones a largo plazo.			
3. Créditos a entidades integradas proporcionalmente.				II. Deudas a largo plazo.			
4. Otras inversiones financieras.				III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo.			
VI. Inversiones financieras a largo plazo.				1. Deudas con entidades puestas en equivalencia.			
VII. Activos por impuesto diferido.				2. Deudas con entidades integradas proporcionalmente.			
VIII. Deudores, deudores comerciales no corrientes y otras cuentas a cobrar a largo plazo.				3. Otras deudas.			
B) ACTIVO CORRIENTE				IV. Pasivos por impuesto diferido.			
I. Activos en estado de venta.				V. Acreedores, acreedores comerciales y otras cuentas a pagar a largo plazo.			
II. Existencias.				VI. Ajustes por periodificación a largo plazo.			
III. Deudores, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar a corto plazo.				C) PASIVO CORRIENTE			
IV. Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.				I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.			
1. Créditos a entidades puestas en equivalencia.				II. Provisiones a corto plazo.			
2. Créditos a entidades integradas proporcionalmente.				III. Deudas a corto plazo.			
3. Otras inversiones.				IV. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo.			
V. Inversiones financieras a corto plazo.				1. Deudas con entidades puestas en equivalencia.			
VI. Ajustes por periodificación.				2. Deudas con entidades integradas proporcionalmente.			
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.				3. Otras deudas.			
TOTAL ACTIVO (A+B).				V. Acreedores, acreedores comerciales y otras cuentas a pagar a corto plazo.			
				VI. Ajustes por periodificación a corto plazo.			
				TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C).			

CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL CONSOLIDADA

NOTAS EN
MEMORIA

20XX 20XX-1

1. Ingresos tributarios y urbanísticos.
 - a) Ingresos tributarios.
 - b) Ingresos urbanísticos.
 2. Transferencias y subvenciones recibidas.
 - a) Del ejercicio.
 - b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero.
 - c) Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras.
 3. Ingresos de la actividad propia.
 4. Ventas y prestaciones de servicios.
 5. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor.
 6. Trabajos realizados por el grupo para su activo.
 7. Otros ingresos de gestión ordinaria.
 8. Excesos de provisiones.
- A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7+8).
9. Gastos de personal.
 10. Transferencias y subvenciones concedidas.
 11. Gastos por ayudas y otros.
 12. Aprovisionamientos.
 - a) Consumo de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.
 - b) Deterioro de valor de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.
 - c) Activos transformados en existencias.
 13. Otros gastos de gestión ordinaria.
 14. Amortización del inmovilizado.
- B) TOTAL GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (9+10+11+12+13+14).
- I. RESULTADO (AHORRO O DESAHORRO) DE LA GESTIÓN ORDINARIA (A+B).**
15. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de
 16. Otras partidas no ordinarias.
 17. Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas.
 18. Diferencia negativa de consolidación de entidades consolidadas.
- II. RESULTADO DE LAS OPERACIONES NO FINANCIERAS (I+15+16+17+18).**
19. Ingresos financieros.
 20. Gastos financieros
 21. Gastos financieros imputados al activo.
 22. Variación del valor razonable en activos y pasivos financieros.
 23. Diferencias de cambio.
 24. Deterioro de valor, beneficios y pérdidas por operaciones con activos y pasivos financieros.
 25. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.
- III. RESULTADO DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (19+20+21+22+23+24+25).**
26. Participación en beneficios (pérdidas) de entidades puestas en equivalencia.
 27. Deterioro y resultado por pérdida de influencia significativa de participaciones puestas en equivalencia o del control conjunto sobre una entidad multigrupo.
 28. Diferencia negativa de consolidación de entidades puestas en equivalencia.
- IV. RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (II+III+26+27+28).**
- V. RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES INTERRUMPIDAS NETO DE IMPUESTOS.**

VI. RESULTADO (AHORRO O DESAHORRO) CONSOLIDADO DEL EJERCICIO (IV + V).

+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior.

Resultado del ejercicio anterior ajustado (VI + Ajustes).

Resultado atribuido a la entidad dominante.

Resultado atribuido a socios externos.

1. ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CONSOLIDADO

	NOTAS EN MEMORIA	I. PATRIMONIO	II. PATRIMONIO GENERADO	III. AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR	IV. SUBVENCIONES RECIBIDAS	V. SOCIOS EXTERNOS	TOTAL
A.							
PATRIMONIO NETO AL FINAL DEL EJERCICIO 20XX-1.							
B.							
AJUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES.							
C.							
PATRIMONIO NETO INICIAL AJUSTADO DEL EJERCICIO 20XX (A+B).							
D.							
VARIACIONES DEL PATRIMONIO NETO EJERCICIO 20XX.							
1.							
Total ingresos y gastos consolidados reconocidos en el ejercicio.							
2.							
Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias.							
3.							
Otras variaciones del patrimonio neto.							
E.							
PATRIMONIO NETO AL FINAL DEL EJERCICIO 20XX (C+D).							

2. ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CONSOLIDADO

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

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CONSOLIDADO (MODELO NORMAL)

NOTAS EN
MEMORIA

20XX

20XX-1

I. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE GESTIÓN.

- A) Cobros de las entidades integradas globalmente.
 - B) Pagos de las entidades integradas globalmente.
 - C) Flujos netos de efectivo por actividades de gestión de las entidades integradas globalmente (+A-B).
 - D) Cobros de las entidades integradas proporcionalmente.
 - E) Pagos de las entidades integradas proporcionalmente.
 - F) Flujos netos de efectivo por actividades de gestión de las entidades integradas proporcionalmente (+D-E).
- Flujos netos de efectivo por actividades de gestión (C+F).

II. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN.

- G) Cobros de las entidades integradas globalmente.
 - H) Pagos de las entidades integradas globalmente.
 - I) Flujos netos de efectivo por actividades de inversión de las entidades integradas globalmente (+G-H).
 - J) Cobros de las entidades integradas proporcionalmente.
 - K) Pagos de las entidades integradas proporcionalmente.
 - L) Flujos netos de efectivo por actividades de inversión de las entidades integradas proporcionalmente (+J-K).
- Flujos netos de efectivo por actividades de inversión (I+L).

III. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN.

- M) Cobros de la entidad o entidades propietarias y otros aumentos en el patrimonio, de las entidades integradas globalmente.
- N) Pagos a la entidad o entidades propietarias, de las entidades integradas globalmente.
- O) Cobros por emisión de pasivos financieros, de las entidades integradas globalmente.
- P) Pagos por reembolso de pasivos financieros, de las entidades integradas globalmente.
- Q) Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio, de las entidades integradas globalmente.
- R) Flujos netos de efectivo por actividades de financiación de las entidades integradas globalmente (+M-N+O-P-Q).
- S) Cobros de la entidad o entidades propietarias y otros aumentos en el patrimonio, de las entidades integradas proporcionalmente.
- T) Pagos a la entidad o entidades propietarias, de las entidades integradas proporcionalmente.

- U) Cobros por emisión de pasivos financieros, de las entidades integradas proporcionalmente.
- V) Pagos por reembolso de pasivos financieros, de las entidades integradas proporcionalmente.
- W) Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio, de las entidades integradas proporcionalmente.
- X) Flujos netos de efectivo por actividades de financiación de las entidades integradas proporcionalmente (+S-T+U-V-W).

Flujos netos de efectivo por actividades de financiación (R+X).

IV. FLUJOS DE EFECTIVO PENDIENTES DE CLASIFICACIÓN.

- Y) Cobros pendientes de aplicación de las entidades integradas globalmente.
- Z) Pagos pendientes de aplicación de las entidades integradas globalmente.
- AA) Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación de las entidades integradas globalmente (+Y-Z).
- AB) Cobros pendientes de aplicación de las entidades integradas proporcionalmente.
- AC) Pagos pendientes de aplicación de las entidades integradas proporcionalmente.
- AD) Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación de las entidades integradas proporcionalmente (+AB-AC).

Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación (AA+AD).

V. EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO.

VI. INCREMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AL EFECTIVO (I + II + III + IV + V).

Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al inicio del ejercicio.

Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al final del ejercicio.

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CONSOLIDADO (MODELO ABREVIADO)

NOTAS EN
MEMORIA

20XX

20XX-1

I. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE GESTIÓN.

- A) Cobros de las actividades de gestión de las entidades sometidas a principios contables públicos.
- B) Pagos de las actividades de gestión de las entidades sometidas a principios contables públicos.
- C) Flujos netos de efectivo por actividades de gestión de las entidades sometidas a principios contables públicos (+A-B).
- D) Flujos netos de efectivo por actividades de explotación de las entidades empresariales.
- E) Flujos netos de efectivo por actividades de explotación y de gestión de las entidades sin fines lucrativos.

Flujos netos de efectivo por actividades de gestión (C+D+E).

II. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN.

- F) Cobros de las actividades de inversión.
- G) Pagos de las actividades de inversión.

Flujos netos de efectivo por actividades de inversión (+F-G).

III. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN.

- H) Cobros de la entidad o entidades propietarias y otros aumentos en el patrimonio.
- I) Pagos a la entidad o entidades propietarias.
- J) Cobros por emisión de pasivos financieros.
- K) Pagos por reembolso de pasivos financieros.
- L) Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio.

Flujos netos de efectivo por actividades de financiación (+H-I+J-K-L).

IV. FLUJOS DE EFECTIVO PENDIENTES DE CLASIFICACIÓN.

- M) Cobros pendientes de aplicación.
- N) Pagos pendientes de aplicación.

Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación (+M-N).

V. EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO.

VI. INCREMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AL EFECTIVO (I + II + III + IV + V).

Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al inicio del ejercicio.

Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al final del ejercicio.

Aurrekontuaren likidazioaren egoera orri bateratua
 I. Gastuen aurrekontuaren likidazioa.
 Programen araberako sailkapena (gutxienez gastu politikaren arabera)

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

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	Guztira	KODEA	DESKRIBAPENA
CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS				
INICIALES (1)			HASIERAKOAK (1)	
MODIFICACIONES (2)			ALDAKETAK (2)	
DEFINITIVOS (3=1+2)			BEHIN BETIKOAK (3=1+2)	
AURREKONTU KREDITUAK				
COMPROMETIDOS (4)			KONPROMETITUAK (4)	
OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS (5)			OBLIGAZIO ONARTU GARBIAK (5)	
PAGOS (6)			ORDAINKETAK (6)	
OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE (7=5-6)			ABENDUAREN 31n ORDAINTZEKO DAUDEN OBLIGAZIOAK (7=5-6)	
REMANENTES DE CRÉDITO (8=3-5)			KREDITU GERAKINAK (8=3-5)	
Total.				

Aurrekontuaren likidazioaren egoera orri bateratua
 II. Gastuen aurrekontuaren likidazioa. Sailkapen ekonomikoa (gutxienez kapituluka)

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

KODEA	DESKRIBAPENA	CÓDIGO	DESCRIPCIÓN
AURREKONTU KREDITUAK			
	HASIERAKOAK (1)	INICIALES (1)	
	ALDAKETAK (2)	MODIFICACIONES (2)	
	BEHIN BETIKOAK (3=1+2)	DEFINITIVOS (3=1+2)	
	GASTU KONPROMETTITUAK (4)	GASTOS COMPROMETIDOS (4)	
	OBLIGAZIO ONARTU GARBIAK (5)	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS (5)	
	ORDAINKETAK (6)	PAGOS (6)	
	ABENDUAREN 31n ORDAINITZEKO DAUDEN OBLIGAZIOAK (7=5-6)	OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE (7=5-6)	
	KREDITU GERAKINAK (8=3-5)	REMANENTES DE CRÉDITO (8=3-5)	
CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS			
Guztira			
Total.			

Aurrekontuaren likidazioaren egoera orri bateratua

Estado de Liquidación del Presupuesto Consolidado

III. Diru sarreren aurrekontuaren likidazioa (gutxienez kapituluka)

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

KODEA	DESCRIBAPENA	AURREKONTU AURREIKUSPENAK
	HASIERAKOAK (1)	
	ALDAKETAK (2)	
	BEHIN BETIKOAK (3=1+2)	
	ESKUBIDE ONARTUAK (4)	
	Guztira.	

ESKUBIDE BALIOGABETUAK (5)
ESKUBIDE DEUSEZTATUAK (6)
ESKUBIDE ONARTU GARBIAK (7=4-5-6)
DIRU-BILKETA GARBIA (8)
ABENDUAREN 31N KOBRATU GABEKO
GEHIEGIZKO/GUTXIEGIZKO AURREIKUSPENA (10=7-3)

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	PREVISIONES PRESUPUESTARIAS
	INICIALES (1)	
	MODIFICACIONES (2)	
	DEFINITIVAS (3=1+2)	
	DERECHOS RECONOCIDOS (4)	
	Total.	

DERECHOS ANULADOS (5)
DERECHOS CANCELADOS (6)
DERECHOS RECONOCIDOS NETOS (7=4-5-6)
RECAUDACIÓN NETA (8)
DERECHOS PENDIENTES DE COBRO A 31 DE DICIEMBRE (9=7-8)
EXCESO / DEFECTO PREVISIÓN (10=7-3)

Aurrekontuaren likidazioaren egoera orri bateratua

IV. Aurrekontuko emaitza bateratua

Estado de Liquidación del Presupuesto Consolidado

IV. Resultado Presupuestario Consolidado

KONTZEPTUAK	ESKUBIDE ONARTU GARBIAK	OBLIGAZIO ONARTU GARBIAK	AURREKONTUKO EMAITZA
a) Eragiketa arruntak.			
b) Kapital eragiketak.			
1. Finantza eragiketak, guztira (a+b).			
c) Aktibo finantzarioak.			
d) Pasibo finantzarioak.			
2. Finantza eragiketak, guztira (c+d).			
I. EKITALDIKO AURREKONTU EMAITZA BATERATUA (I = 1+2).			

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	RESULTADO PRESUPUESTARIO
a) Operaciones corrientes.			
b) Operaciones de capital.			
1. Total operaciones no financieras (a+b).			
c) Activos financieros.			
d) Pasivos financieros.			
2. Total operaciones financieras (c+d).			
II. RESULTADO PRESUPUESTARIO CONSOLIDADO DEL EJERCICIO (I = 1+2).			

MEMORIA BATERATUA

Memoria bateratuaren edukia

1. Taldeko entitateak.
2. Talde anitzeko entitateak eta entitate elkartuak.
3. Entitateen azpitaldeei buruzko informazioa.
4. Urteko kontu bateratuak aurkezteko oinarriak.
5. Kontabilizazio eta balioespen arauak.
6. Doikuntzak eta ezabaketak.
7. Negozio konbinazioak eta enpresak berregituratzeko eragiketak.
8. Baterakuntzarako merkataritza funtsa.
9. Baterakuntzaren diferentzia negatiboa
10. Kanpoko bazkideak.
11. Taldeko entitateetako partaidetzaren portzentajea aldatzea.
12. Talde anitzeko entitateei dagozkien partidak.
13. Baliokidetzan jarritako entitateetako partaidetzak.
14. Balantzearen epigrafe nagusiak.
15. Aurrekontuaren informazio bateratua.
16. Urteko kontu bateratuetan eragin dezakeen bestelako informazioa.
17. Finantza eta ondare adierazleak.
18. Itxieraren ondorengo gertaerak.

MEMORIA CONSOLIDADA

Contenido de la memoria consolidada

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

1. Taldeko entitateak.

1.1 Entitate nagusia. Identifikazioa.

1.2 Mendeko entitateak.

a) Baterakuntzan sartzeko entitateak.

- Baterakuntzan sartzeko mendeko entitateen identifikazioa.
- Entitate horiek integratu diren prozeduraren arabera multzokatuko dira, beren izaera juridikoarekin bat etorritz.
- Hala badagokio, auditoretza egiten duen pertsonak adierazitako informazioa jasoko da baterakuntzan sartutako kontu bakoitzaren auditoretzako dagokion txostenean.
- Urteko kontuen ekitaldi ekonomikoa eta ekitaldiaren amaiera eguna, baldin eta horiek baterakuntzan aplikatutakoaz aparteko data edo ekitaldi batekoak badira.
- Entitate bakoitza taldean sartzeko baterakuntza arau hauetako 2. artikuluan aurreikusten diren egoeretako bat.
- Taldeko entitateek % 100eko partaidetza ez duten entitateetan zuzenean edo zeharka duten partaidetzaren portzentajea, partaidetzaren titularrak den entitatea beharrezkoa izanik.
- Salmentarako mantendu gisa sailkatutako mendeko entitateen identifikazioa.

b) Baterakuntzatik baztertzeko entitateak.

- Bateratze perimetrotik baztertzeko diren mendeko entitateen identifikazioa, bateratzeko arau hauetako 8. artikuluan baztertzeko aurreikusten diren arrazoen arabera ordenatuta, eta horietako bakoitzaren barruan, horien izaera juridikoa.
- Taldeko entitateek % 100eko partaidetza ez duten entitateetan zuzenean edo zeharka duten partaidetzaren portzentajea, partaidetzaren titularrak den entitatea beharrezkoa izanik.

1. Entidades del grupo.

1.1 Entidad dominante. Identificación.

1.2 Entidades dependientes.

a) Entidades a integrar en la consolidación.

- Identificación de las entidades dependientes a integrar en la consolidación.
- Dichas entidades se agruparán en función del procedimiento por el que se hayan integrado, de acuerdo con su naturaleza jurídica.
- En su caso, se informará de la opinión manifestada por la persona auditora en el correspondiente informe de auditoría de cada una de las cuentas integradas en la consolidación.
- Ejercicio económico y fecha de cierre del ejercicio de las cuentas anuales, si éstos se refieren a una fecha o un ejercicio que difiere de los aplicados en la consolidación.
- Supuesto de los previstos en el artículo 2 de estas normas de consolidación por el que se ha incluido cada entidad en el grupo.
- Porcentaje de participación directa o indirecta de las entidades del grupo en las entidades en las que no se tenga una participación del 100 %, precisando la entidad titular de la participación.
- Identificación de las entidades dependientes clasificadas como mantenidas para la venta.

b) Entidades a excluir de la consolidación.

- Identificación de las entidades dependientes que se excluyen del perímetro de la consolidación, ordenadas en función de las causas de exclusión previstas en el artículo 8 de estas normas de consolidación, y dentro de cada una de ellas, según su forma jurídica.
- Porcentaje de participación directa o indirecta de las entidades del grupo en las entidades en las que no se tenga una participación del 100 %, precisando la entidad titular de la participación.

- Ezagutzen den azken urteko ondare garbia, kapital edo ondareari, erreserbei eta emaitzei dagozkien zenbatekoak adieraziz.

1.3 Taldeko entitateen interes adierazgarria.

Interes adierazgarri hori irudikatzen duen magnitudea dela ulertzen da:

- Administrazio jardunak egiten dituzten sektore publikoko entitateen kasuan:
 - gastuen beren aurrekontua mugatzailea izanez gero: onartutako obligazio garbien zenbateko osoa,
 - gastuen beren aurrekontua mugatzailea ez bada: jardunetik eratorritako eragiketen ondorioz aitortutako hartzekodunen zenbateko osoa.
- Enpresa jardunak egiten dituzten sektore publikoko entitateen kasuan: ekitaldiko ustiapen gastuen zenbatekoa.
- Sektore publikoko fundazioetan: ekitaldiko gastuen zenbatekoa, berezko jardunetik nahiz merkataritza jardunetik eratorriak.

2. Talde anitzeko entitateak eta entitate elkartuak.

a) Baterakuntzan sartzeko entitateak.

- Baterakuntzan sartzeko talde anitzeko entitateen identifikazioa.
- Taldeko entitateek talde anitzeko entitateetan eta entitate elkartuetan zuzenean edo zeharka duten partaidetzaren portzentajea, partaidetzaren titularra den entitatea beharrezkoa izanik.
- Talde anitzeko entitate edo entitate elkartu modura konfiguratzea ekartzen duen egoera.

Talde anitzeko entitateak

Honi buruzko informazioa emango da:

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

1.3 Interés significativo de las entidades del grupo.

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

- En las entidades del sector público que realizan actividades administrativas:
 - si su presupuesto de gastos tiene carácter limitativo: el importe total de las obligaciones reconocidas netas,
 - si su presupuesto de gastos no tiene carácter limitativo: el importe total de los acreedores reconocidos por operaciones derivadas de la actividad.
- En las entidades del sector público que realizan actividades empresariales: el importe de los gastos de explotación del ejercicio.
- En las fundaciones del sector público: el importe de los gastos del ejercicio derivados tanto de la actividad propia como de la actividad mercantil.

2. Entidades multigrupo y asociadas.

a) Entidades a integrar en la consolidación.

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

Entidades multigrupo.

Se informará acerca de:

- Bateratzeko aplikatutako metodo edo prozedura, eta berau erabiltzeko justifikazioa.
- Talde anitzeko entitate baten urteko kontuen ekitaldi ekonomikoa eta ekitaldiaren amaiera eguna, baldin eta horiek baterakuntzan aplikatutakoaz aparteko data edo ekitaldi batekoak badira.
- Hala badagokio, auditoretza egiten duen pertsonak adierazitako informazioa jasoko da talde anitzeko entitateen kontu bakoitzaren auditoretzako dagokion txostenean.
- Salmentarako mantendu gisa sailkatutako talde anitzeko entitateen identifikazioa.

Entitate elkartuak.

Honi buruzko informazioa emango da:

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

Entidades asociadas.

Se informará acerca de:

- Hala badagokio, baliokidetzan jartzeko prozedura aldatua aplikatzeko justifikazioa.
- Eragin adierazgarriak ez izatearen presuntzioa alde batera uzteko arrazoiak, baldin eta entitate inbertitzaileak, zuzenean edo zeharka, boto eskubide errealean eta potentzialen ehuneko 20 baino gutxiago badu partaidetuan, baldin eta entitate inbertitzaileak ondorioztatu badu eragin hori duela.
- Eragin adierazgarria izatearen presuntzioa alde batera uzteko arrazoiak, baldin eta entitate inbertitzaileak, zuzenean edo zeharka, partaidetuan boto eskubide errealean eta potentzialen ehuneko 20 edo gehiago badu, baldin eta entitate inbertitzaileak ondorioztatu badu ez duela eragin hori.
- Entitate elkartu baten urteko kontuen ekitaldi ekonomikoa eta ekitaldiaren amaiera eguna, baldin eta horiek baterakuntzan aplikatutakoaz aparte data edo ekitaldi batekoak badira.
- Hala badagokio, auditoretza egiten duen pertsonak adierazitako informazioa jasoko da entitate elkartuen kontu bakoitzaren auditoretzako dagokion txostenean.
- Salmentarako mantendu gisa sailkatutako entitate elkartuen identifikazioa.

b) Baterakuntzatik baztertzeko entitateak.

- Bateratze perimetrotik baztertzen diren talde anitzeko entitateen edo entitate elkartuen identifikazioa, bateratzeko arau hauetako 8. artikuluan baztertzeko aurreikusten diren arrazoi arabera ordenatuta, eta horietako bakoitzaren barruan, horien izaera juridikoa.

3. Entitateen azpitaldeei buruzko informazioa.

Taldeko entitatea, aldi berean, beste entitate batzuetako nagusia denean, azpimultzo horretako egituraren berri emango da, hartako kide diren entitate ezberdinak identifikatuz.

4. Urteko kontu bateratuak aurkezteko oinarriak.

1. Irudi leiala:

- a) Entitate nagusiak adierazpen esplizitu bat egin

- En su caso, justificación de la aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia modificado.

- Razones por las que se ha obviado la presunción de que no se tiene influencia significativa si la entidad inversora posee, directa o indirectamente, menos del 20 por ciento de los derechos de voto reales y potenciales en la participada, cuando la entidad inversora haya llegado a la conclusión de que ejerce dicha influencia.

- Razones por las que se ha obviado la presunción de que se tiene influencia significativa si la entidad inversora posee, directa o indirectamente, el 20 por ciento o más de los derechos de voto reales y potenciales en la participada, cuando la entidad inversora haya llegado a la conclusión de que no ejerce dicha influencia.

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

- En su caso, se informará de la opinión manifestada por la persona auditora en el correspondiente informe de auditoría de cada una de las cuentas de las entidades asociadas.

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

b) Entidades a excluir de la consolidación.

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

3. Información de los subgrupos de entidades.

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

4. Bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas.

1. Imagen fiel:

- a) La entidad dominante deberá hacer una

beharko du adieraziz urteko kontu bateratuetan taldeko ondarearen, finantza egoeraren, ondare emaitza ekonomikoaren eta aurrekontuaren egikaritzearen inguruko irudi leiala islatzen dela.

b) Informazioarekin lotutako betekizunak, kontabilitateko printzipio publikoak eta irudi leialaren helburua eragozteagatik aplikatu gabeko kontabilitate irizpideak eta, hala badagokio, urteko kontu bateratuetan horrek duen eragina.

c) Printzipioak, aplikatutako kontabilitate irizpideak, irudi leialaren helburua lortzeko beharrezkoa den informazio osagarria eta hura memorian lekutzea.

2. Informazioa alderatzea:

a) Ekitaldi honetako urteko kontu bateratuak aurreko ekitaldikoekin alderatzea eragozten duten arrazoen azalpena.

b) Alderatzea ahalbidetzeko aurreko ekitaldiko zenbatekoetan egindako egokitzapenaren edo, hala badagokio, egokitzapen hori egiteko ezintasunaren azalpena.

3. Akatsen zenbaketa eta zuzenketa egiteko irizpideetan egindako aldaketen arrazoiak eta horien eragina urteko kontu bateratuetan.

4. Kontabilitateko zenbatespenetan egindako aldaketei buruzko informazioa, horiek adierazgarriak direnean.

5. Bateratze perimetroko entitateen arteko eragiketak.

Bateratze perimetroko entitateen artean egiten diren eragiketa adierazgarrien berri emango da, horietako baten kontabilitateko ekitaldia kontu bateratuak ixteko egunetik hiru hilabete baino gehiago bereizten ez den data batean amaitzen denean.

Halaber, aurreko ekitaldiko kontu bateratuetan doikuntzak eragin dituzten bateratze perimetroko entitateen arteko eragiketa adierazgarrien berri emango da.

5. Kontabilizazio eta balioespen arauak.

declaración explícita de que las cuentas anuales consolidadas reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto del grupo.

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

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

2. Comparación de la información:

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

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

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

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

5. Operaciones entre entidades del perímetro de la consolidación.

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

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

5. Normas de reconocimiento y valoración.

Jarraian zerrendatzen diren partidetarako, entitate nagusiak bere kontu indibidualetan erabilitako irizpideekin bereizten diren kontabilitateko irizpideak adieraziko dira gutxienez, horiek zergatik aplikatu diren justifikatuz. Edozein kasutan, bateratzea egiteko unean sortzen diren partida espezifikoaren kontabilizazio eta balioespen arauak adieraziko dira.

1. Baterakuntzarako merkataritza funtsa eta diferentzia negatiboa; inbertsioa/ondare garbia ezabatzean eta baterakuntzarako merkataritza funtsaren amortizazioa eta narriadura kalkulatzeko aplikatutako irizpideak aplikatuta.

Zehazki, baterakuntzan sartutako mendeko entitateen aktiboak eta pasiboak kontabilizatu eta balioesteko erabilitako irizpideen berri emango da.

2. Bateratze perimetroan sartutako entitateen arteko transakzioak; talde barneko partidak eta barneko eragiketen ondoriozko emaitzak ezabatzean aplikatutako irizpideak adieraziz.

3. Ibilgetu materiala; amortizazioari, horiek narriatu eta itzultzearen ondoriozko balio zuzenketei, finantza gastuen kapitalizazioari, handitu, modernizatu eta hobekuntzak egiteko kostuei, konponketa handi edo ikuskapen orokorrak egiteko kostuei, aktiboa desegin eta haren kokapena berrezartzeko kostuei buruzko irizpideak eta entitateak bere ibilgetu materialari begira egindako lanen kostuak zehazteari buruzko irizpideak adieraziz.

Ibilgetu mota bakoitzerako erabilitako geroko balioespenaren eredia adieraziko da, kostuarena zein balioa handitzearena izan.

4. Higiezinak inbertsioak; lurrak eta eraikuntzak higiezinak inbertsio modura kalifikatzeko irizpidea adieraziz, horietarako aurreko apartatuan adierazitako irizpideak zehaztuz.

5. Ibilgetu ukiezina; kapitalizazio edo aktibazioarekin, amortizazioarekin eta narriaduraren ondorioz zuzenketak egitearekin lotuta erabilitako irizpideak adieraziz.

Ibilgetu ukiezin baten balio bizitza zehaztugabe modura kalifikatzeko inguruabarren justifikazioa.

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

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

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

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

3. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de gran reparación o inspección general, costes de desmantelamiento del activo y restauración de su emplazamiento, y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado material.

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

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

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

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

Ibilgetu mota bakoitzerako erabilitako geroko balioespenaren irizpidea adieraziko da, kostuarena zein balioa handitzearena izan.

6. Errentamenduak; finantza errentamenduko eta antzeko beste eragiketa batzuetako kontratuak zenbatesteko irizpideak adieraziz.

7. Trukeak; jarraitutako irizpidea eta hura aplikatzearen justifikazioa adieraziz, zehazki, truke ikuspegi funtzional edo balio bizitzako batetik antzekoak ez diren aktiboen truke modura hartzeko inguruabarrak adieraziz.

8. Aktibo finantzarioak eta pasibo finantzarioak; hauek adieraziz:

– Aktibo eta pasibo finantzarioen kategoria ezberdinak kalifikatu eta balioesteko erabilitako irizpideak, nahiz arrazoizko balio aldaketak kontabilizatzekoak.

– Aktibo finantzarioetarako:

- Hasiera batean ondare emaitza ekonomikoaren kontuan aldaketak dituen arrazoizko balio modura sailkatutakoen izaera, zein sailkapen horretan aplikatutako irizpideak eta, azalpena, entitateak aktibo finantzarioei buruzko erregistro eta balioespenarako arauan adierazitako eskakizunak nola bete dituen adieraziz.

- Narriaduraren ebidentzia objektiboa dagoela erabakitzeko aplikatutako irizpideak, eta balioa zuzentzeko eta itzultzeko erregistrorako eta narriatutako aktibo finantzarioei behin betiko baja emateko aplikatutako irizpideak. Zehazki, kudeaketa eragiketen eta kobratzeko beste kontu batzuen zordunek egindako balio zuzenketak kalkulatzeko erabilitako irizpideak nabarmenduko dira. Halaber, berriro negoziatutako baldintzak dituzten eta, bestela, iraungita edo narriatuta egongo lirartekeen, aktibo finantzarioetan aplikatutako kontabilitate irizpideak adieraziko dira.

– Aktibo finantzarioen eta pasibo finantzarioen bajaren erregistrorako erabilitako irizpideak.

– Finantza bermeen kontratuak; hasierako balorazioan nahiz hurrengoan erabilitako irizpidea adieraziz eta, baita, hala badagokio, zalantzako modura sailkatutako bermeen ondoriozko horniduretarako erabilitakoak adieraziz.

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

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

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

8. Activos y pasivos financieros; indicando:

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

– Para los activos financieros:

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

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

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

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

– Inbertsioak taldeko entitateetan, talde anitzekoetan eta elkartuetan: Narriaduraren ondoriozko balio zuzenketak erregistratzeko aplikatutako irizpidearen berri emango da.

– Finantza tresnen kategoria ezberdinetatik eratorritako sarrerak edo gastuak zehazteko erabilitako irizpideak: interesak, primak edo deskontuak, dibidenduak, etab.

9. Kontabilitateko estaldurak; estaldura tresna eta estalitako partida balioesteko irizpidea, kontabilizatutako aktibo edo pasiboen estalduren, konpromiso irmoen eta aurreikusitako transakzioen artean bereizketa eginez, zein estaldura eten izanaren erregistrorako aplikatutako balioespenerako irizpideak adieraziz.

10. Izakinak; balioespen irizpideak eta, zeharki, balio zuzenketak egiteko jarraitutakoak adieraziz.

11. Beste entitate batzuetarako eraiki edo eskuratutako irizpideak; eraikuntza edo eskurapeneko kontratu edo akordiotik eratorritako sarrerak eta gastuak kontabilizatze irizpideak adieraziz eta, hala badagokio, aurrerapen edo gauzatze maila zehazteko erabilitako metodoa ere adieraziz, eta metodo hori aplikatu ezin izan bada, horren berri emango da.

12. Transakzioak atzerriko monetan; saldoak euroz aparteko monetan baloratzeko irizpideak eta egun edo, jatorriz, euroz aparteko moneta batean adierazitako ondare elementuen kanbio mota eurotan kalkulatzeko erabilitako prozedura adieraziz.

13. Kontabilitate Plan Orokorrari lotutako bateratze perimetroko entitateen mozkinen buruzko zerga; zerga geroratuaren aktiboak eta pasiboak erregistratu eta baloratzeko erabilitako irizpideak adieraziz, Plan horretan aurreikusitako arauekin bat etorritik.

14. Sarrerak eta gastuak; aplikatutako irizpide orokorrak adieraziz.

15. Hornidurak eta kontingentziak; baloraziorako irizpidea eta, hala badagokio, hirugarren baten eskutik jasotzeko konpentsazioen tratamendua adieraziz Zehazki, hornidurei dagokienez, arrisku bakoitza zenbatetsi eta kalkulatzeko metodoak deskribatu beharko dira.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

16. Transferentziak eta dirulaguntzak; horien sailkapenerako eta, hala badagokio, emaitzetara egozteko erabilitako irizpidea adieraziz.

17. Baterako jarduerak; entitateak parte hartzen duen baterako jarduerari dagozkion saldoak bere urteko kontuetan sartzeko jarraitutako irizpideak adieraziz.

18. Salgai dauden aktiboak: aktibo horiek kalifikatu eta balioesteko jarraitutako irizpideak adieraziko dira.

19. Etendako eragiketak; jarduera bat etentzat identifikatzeko eta sailkatzeko, eta sorrarazten dituen sarrera eta gastuak ere identifikatu eta sailkatzeko irizpideak.

6. Doikuntzak eta ezabaketak.

Taldeko entitate ezberdinen artean kontabilizatutako doikuntza eta ezabaketen berri emango da. Informazio hori entitate taldeen arabera aurkeztu ahal izango da.

Horrez gain, puntu honetan taldeko entitateen arteko abal eta bermeen berri emango da, betiere adierazgarriak baldin badira.

7. Negozio konbinazioak eta enpresak berregituratzeko eragiketak.

Kontabilitate Plan Orokorrera lotutako integrazio globalaren edo proportzionalaren metodoaren bidez bateratutako entitateen kontu indibidualetan kontabilizatutako negozio konbinazio eta enpresak berregituratzeko eragiketa bakoitzerako, informazio hau emango da:

- a) Eskuratutako entitatearen edo entitatearen izena eta deskribapena.
- b) Eskurapen eguna.
- c) Konbinazioa burutzeko erabilitako forma juridikoa.

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

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

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

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

6. Ajustes y eliminaciones.

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

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

7. Combinaciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial.

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

- a) Nombre y descripción de la entidad o entidades adquiridas.
- b) Fecha de adquisición.
- c) Forma jurídica empleada para llevar a cabo la combinación.

d) Negozio konbinazioa edo enpresa berregituraketa eragin duten arrazoi nagusiak, eta merkataritza funtsa kontabilizatzeko faktoreen deskribapen kualitatiboa, esate baterako, eskuratuaren eta eskuratzailaren konbinaziorako eragiketetatik esperotako sinergiak, modu berezian kontabilizatzeko baldintzak betetzen ez dituzten aktibo ukiezinak edo beste zenbait faktore.

e) Negozioen konbinazioaren xede diren ondare elementuak balioesteko irizpideak kontabilitate balioa aplikatu ez denean.

8. Baterakuntzarako merkataritza funtsa.

1. Partida honen mugimenduaren analisia, hauek adieraziz:

- Hasierako saldoa (zenbateko gordina, metatutako amortizazioen zenbatekoa eta ekitaldiaren hasieran narriaduragatik metatutako balio zuzenketak).
- Gehikuntzak (Epealdian zehar kontabilizatutako merkataritza funts gehigarria).
- Ekitaldiko amortizazioa eta, hala badagokio, ekitaldiaren hasieran narriaduragatik kontabilizatutako balio zuzenketak. Zehazki, merkataritza funtsaren balio bizitza zehazteko egindako zenbatespenen eta amortizaziorako erabilitako metodoaren berri emango da.
- Ekitaldian zehar kontabilitate balioan izandako beste edozein aldaketa. Eta
- Amaierako saldoa (merkataritza funtsaren zenbateko gordina, metatutako amortizazioen zenbatekoa eta ekitaldiaren amaieran narriaduragatik metatutako balio zuzenketak).

Adierazgarriak diren gehikuntza eta murrizketan eragin dituzten eragiketak deskribatu beharko dira laburki.

2. Azken saldoaren banakatzea, baterakuntzarako merkataritza funtsa ekarri duten partaidetzen arabera.

9. Baterakuntzaren diferentzia negatiboa

d) Razones principales que han motivado la combinación de negocios o la reestructuración empresarial, así como una descripción cualitativa de los factores que dan lugar al reconocimiento del fondo de comercio, tales como sinergias esperadas de las operaciones de combinación de la adquirida y la adquirente, activos intangibles que no cumplen las condiciones para su reconocimiento por separado u otros factores.

e) Criterios de valoración de los elementos patrimoniales objeto de la combinación de negocios cuando no se ha aplicado el valor contable.

8. Fondo de comercio de consolidación.

1. Análisis del movimiento de esta partida, indicando:

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

Se deberán describir sintéticamente las operaciones que han originado las adiciones y reducciones que sean significativas.

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

9. Diferencia negativa de consolidación.

1. Ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuko hurrengo partiden osaeraren analisia: 18 «Entitate bateratuen baterakuntzan izandako diferentzia negatiboa» eta 28 «Baliokidetzan jarritako entitateen baterakuntzaren diferentzia negatiboa». Transakzioak epigrafe horietako saldoa zein arrazoiengatik eragin duen deskribatu beharko da, adierazgarriak direnean.

2. Azken saldoaren banakatzea, baterakuntzaren diferentzia negatiboa ekarri duten partaidetzen arabera.

10. Kanpoko bazkideak.

Informazio hau jasoko da:

1. Epigrafe honen banakatzea, mendeko entitate bakoitzerako honako hau adieraziz:

a) Ekitaldian zehar izandako mugimendua eta horri sorrarazi duten arrazoiak.

b) Saldoaren osaera ekitaldiaren amaieran, sortutako ondarean izandako partaidetza, balio aldaketen doikuntzak eta jasotako dirulaguntzak, emaitzetan egotzi gabeak, bereiziz.

2. Mendeko entitate izaera ekitaldian zehar eskuratu bada, eskuratutakoan kanpoko bazkideen zenbatekoa adieraziko da, eskurapen egunez kontabilizatua.

3. Kanpoko bazkideen partaidetza merkataritza funtsean, urteko kontu bateratuan zenbatetsia, arau hauetako 25.1.d) artikuluan xedatuarekin bat etorritz.

11. Taldeko entitateetako partaidetzaren portzentajea aldatzea.

Kontrola galtzea eragiten ez duten mendeko baten jabetzako partaidetzan izandako aldaketek entitate nagusiari egotz dakiokkeen ondare garbian dituzten ondorioen berri eman beharko da. Zehazki, adierazgarria den eragiketa bakoitzerako informazio hau jasoko da:

a) Bariazioa erreserbetan.

b) Bariazioa Balio aldaketen doikuntzak izeneko III. Epigrafean eta Jasotako dirulaguntzak, emaitzetan egotzi gabeak izeneko IV. epigrafean.

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

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

10. Socios externos.

Se mostrará la siguiente información:

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

a) El movimiento acaecido en el ejercicio y las causas que lo han originado.

b) La composición del saldo al cierre del ejercicio, diferenciando entre su participación en el patrimonio generado, ajustes por cambios de valor y subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados.

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

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

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

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

a) Variación en las reservas.

b) Variación en los epígrafes III. Ajustes por cambios de valor, y IV. Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados.

c) Hala badagokio, bazkide minoritarioei egotzitako merkataritza funtsa.

12. Talde anitzeko entitateei dagozkien partidak.

Balantzeko eta ondare emaitza ekonomikoaren kontu bateratuetako partida adierazgarri bakoitzerako talde anitzeko entitateei dagozkien zenbatekoak banakatuko dira. Informazio hori talde anitzeko entitate guztietarako jasoko da, modu gehigarrian.

13. Baliokidetzan jarritako entitateetako partaidetzak.

Informazio hau jasoko da:

1. Partida horren banakapena baliokidetzan jarritako entitateen arabera, ekitaldiko mugimenduan eta hura eragin duten arrazoiak adieraziz, merkataritza funtsari dagozkion zenbatekoekin batera.

2. Entitateen finantza arloko informazio laburtua. Bertan aktiboen, pasiboen, sarrera arrunten eta ekitaldiko emaitzaren zenbateko metatua jasoko da.

3. Baliokidetzan jarritako entitateen ekitaldiaren emaitza, entitate inbertitzaileari dagokiona. Ondare emaitza ekonomikoko kontuan zenbatetsia eta ondare garbian zuzenean agertzen dena adierazi beharko dira.

14. Balantzearen epigrafe nagusiak.

Balantzearen epigrafe nagusiei buruzko informazioa aurkeztuko da, ekitaldian zehar izan duten bariazioa agertzeaz batera. Halaber, bariazioa adierazgarria denean, hura eragin duten arrazoi nagusiak jasoko dira.

Aurrekoaren kalterik gabe, Ondare Garbiari dagokionez, ekitaldian zehar balantzearen partida bakoitzean izandako mugimendua jasoko da, zera adieraziz:

- Hasierako saldoa.
- Igoerak.
- Jaitsierak.
- Azken saldoa.

«Erreserbak eta aurreko ekitaldietako emaitzak» izeneko lehendabiziko partida, zehaztasun maila honekin banakatuko da:

c) En su caso, fondo de comercio atribuido a los socios minoritarios.

12. Partidas correspondientes a entidades multigrupo.

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

13. Participaciones en entidades puestas en equivalencia.

Se mostrará la siguiente información:

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

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

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

14. Principales epígrafes del balance.

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

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

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

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

- Entitate nagusiaren erreserbak eta aurreko ekitaldietako emaitzak.
- Erreserbak eta aurreko ekitaldietako emaitzak entitate bateratuetan.
- Erreserbak eta aurreko ekitaldietako emaitzak baliokidetzan jarritako entitateetan.

15. Aurrekontuaren informazio bateratua.

15.1 Itxitako aurrekontuen obligazioak.

Aurrekontu mugatzailea duten entitateei dagokienez, honi buruzko informazioa emango da, kapitulu mailan gutxienez:

- Urtarrilaren 1ean ordaintzeke dauden obligazioak.
- Hasierako saldoari dagokion aldaketak eta baliogabetzeak.
- Obligazioak guztira.
- Preskripzioak. Egindako ordainketak.

Abenduaren 31n ordaintzeke dauden obligazioak.

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

15. Información presupuestaria consolidada.

15.1 Obligaciones de presupuestos cerrados.

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

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

Itxitako aurrekontuen obligazioak.

Obligaciones de presupuestos cerrados

EKONOMIA KODEA	DESKRIBAPENA	URTARRILAREN 1EAN ORDAINTZEKE DAUDEN OBLIGAZIOAK	HASIERAKO SALDOARI DAGOKION ALDAKETAK ETA BALIOGABETZEAK	OBLIGAZIOAK GUZTIRA	PRESKRIPZIOAK	EGINDAKO ORDAINKETAK	ABENDUAREN 31N ORDAINTZEKE DAUDEN OBLIGAZIOAK
	Guztira						
CÓDIGO ECONÓMICO	DESCRIPCIÓN	OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL Y ANULACIONES	TOTAL OBLIGACIONES	PRESCRIPCIONES	PAGOS REALIZADOS	OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE
	Total.						

15.2 Aurrerako ekitaldietako aurrekontuetara zamatzekeo gastuen konpromisoak.

Aurrekontu mugatzailea duten entitateen kasuan, ekitaldian zehar, zein aurrekoetan, gastuei dagokienez eskuratutako konpromisoek buruzko informazioa emango da, kapitulu mailan gutxienez, ekitaldi jarraituen aurrekontuetara egozgarri direnak, zenbatekoa eta dagokion urtea adierazita.

Aurrerako ekitaldietako aurrekontuetara zamatzekeo gastuen konpromisoak.

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

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

Compromisos de gasto con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores.

EKONOMIA KODEA DESKRIBAPENA JARRAIAN ADIERAZTEN DIREN URTEETAKO AURREKONTURA ZAMATUZ ESKURATUTAKO GASTUEN KONPROMISOAK

(URTEA) (URTEA) (URTEA) (URTEA) JARRAIKO URTEAK

GUZTIRA

CÓDIGO
ECONÓMICO

DESCRIPCIÓN

COMPROMISOS DE GASTO ADQUIRIDOS CON CARGO AL PRESUPUESTO DEL

(AÑO) (AÑO) (AÑO) (AÑO) AÑOS SUCESIVOS

TOTAL

15.3 Itxitako aurrekontuen ondorioz kobratzeko eskubideak.

Aurrekontu mugatzailea duten entitateei dagokienez, honi buruzko informazioa emango da, kapitulu mailan gutxienez:

- Urtarrilaren 1ean kobratzeke dauden eskubideak.
- Hasierako saldoaren aldaketak.
- Eskubide baliogabetuak.
- Eskubide deuseztatuak.
- Zerga-bilketa.
- Abenduaren 31n kobratzeke dauden eskubideak.

15.3 Derechos a cobrar de presupuestos cerrados.

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

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

Itxitako aurrekontuen ondorioz kobratzeko eskubideak

Derechos a cobrar de presupuestos cerrados

EKONOMIA KODEA	DESKRIBAPENA	URTARRILAREN 1EAN KOB RATZEKE DAUDEN ESKUBIDEAK	ALDAKETAK HASIERAKO SALDOA	ESKUBIDE BALIOGABETUAK	ESKUBIDE DEUSEZTATUAK	BILKETA	ABENDUAREN 31N KOB RATZEKE DAUDEN ESKUBIDEAK
----------------	--------------	---	----------------------------	------------------------	-----------------------	---------	--

Guztira.

CÓDIGO ECONÓMICO	DESCRIPCIÓN	DERECHOS PENDIENTES DE COBRO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL	DERECHOS ANULADOS	DERECHOS CANCELADOS	RECAUDACIÓN	DERECHOS PENDIENTES DE COBRO A 31 DE DICIEMBRE
------------------	-------------	---	------------------------------	-------------------	---------------------	-------------	--

Total.

15.4 Aurrerako ekitaldietako aurrekontuetara zamatzeko sarreren konpromisoak.

Aurrekontu mugatzailea duten entitateen kasuan, ekitaldian zehar hitzartutako, zein aurreko ekitaldietan hitzartutako, sarrera konpromisoei buruzko informazioa emango da, kapitulu mailan gutxienez, betiere, hurrengo ekitaldien aurrekontuan eragina izanez gero, zenbatekoa eta dagokion urtea adierazita.

Aurrerako ekitaldietako aurrekontuen kargura doazen sarrera konpromisoak.

15.4 Compromisos de ingreso con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores

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

Compromisos de ingreso con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores

EKONOMIA KODEA	DESKRIBAPENA	JARRAIAN ADIERAZTEN DIREN EKITALDIETARA EGOZGARRI DIREN SARREREN KONPROMISOAK				
		(URTEA)	(URTEA)	(URTEA)	(URTEA)	JARRAIKO URTEAK
	Guztira					

CÓDIGO ECONÓMICO	DESCRIPCIÓN	COMPROMISOS DE INGRESO CONCERTADOS IMPUTABLES AL EJERCICIO				
		(AÑO)	(AÑO)	(AÑO)	(AÑO)	AÑOS SUCESIVOS
	Total.					

15.5 Aurrekontu mugatzailerik gabeko entitateen gastu eta sarreren aurreikuspen egoeraren likidazioa.

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

Entitatearen ekitaldi bakoitzeko Aurrekontu Orokorrean sartzen diren gastu eta sarreren aurreikuspenaren egoerei dagokien likidazioa aurkeztuko da, gehitua edo bateratua, entitate motaren arabera, bertan agertzen diren ereduie jarraituz eta aurrekontuan sartutako zenbatekoa, egindako zenbatekoa eta izandako desbideratzea, zenbaki absolutu eta erlatiboetan, gaineratuz.

16. Kontu bateratuetan eragin dezakeen bestelako informazioa.

Kontu bateratuetan eragina duen beste edozein informazio adierazgarri emango da, eragindako ondare elementuari dagokion atalean islatu ez denean.

17. Itxieraren ondorengo gertaerak.

Entitate nagusiak honen berri emango du:

a) Ekitaldiaren amaiera egunez dagoeneko hor zeuden inguruabarrak agerian ipintzen dituzten ondorengo gertaerak, erregistro eta balioespen arauak aplikatzean, urteko kontu bateratuak osatzen dituzten dokumentuetan izandako zifrak doitu beharra ekarri dutenak.

b) Ekitaldiaren amaiera egunez dagoeneko hor zeuden inguruabarrak agerian ipintzen dituzten ondorengo gertaerak, beren izaerarekin bat etorriz, urteko kontuetan jasotako zifretan doikuntzaren bat egin behar izatea eragin ez dutenak, nahiz eta memoria bateratuan jasotzen den informazioa aldatu egin behar den ondorengo gertaera horren arabera.

c) Ekitaldiaren amaieran agertzen ez ziren baldintzak jasotzen dituzten eta, horri buruzko informaziorik jaso ezean, urteko kontu bateratuen erabiltzaileak ebaluatzeko ahalmenean eragina izan dezaketen garrantzi handiko gertaerak.

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

16. Otra información que afecte a las cuentas consolidadas.

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

17. Hechos posteriores al cierre.

La entidad dominante informará de:

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

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

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