

gos valores de la Deuda del Estado en circulación antes del 1 de enero de 1999. Las nuevas emisiones de Deuda del Estado que se realicen a partir de la citada fecha podrán referirse a códigos valor que estuvieren en circulación previamente, constituyendo nuevos tramos de las emisiones redenominadas y siendo fungibles con éstas a todos los efectos pertinentes.

Disposición adicional cuarta. Incumplimiento de la obligación de comunicar a la Central de Anotaciones el saldo redenominado de terceros.

En el caso de que una entidad gestora no comunicara a la Central de Anotaciones en los términos establecidos por el Banco de España el saldo nominal total en céntimos de euro que presente su cuenta de terceros para cada código valor de Deuda del Estado, como resultado de agregar los saldos nominales individuales redenominados considerados definitivos, tal y como establece el apartado 4 del artículo 4 del presente Real Decreto, el Banco de España procederá a redenominar de forma global el saldo nominal en pesetas para cada códigovalor de los terceros de la citada entidad gestora; el citado saldo a redenominar será el último saldo de terceros que figure registrado en la Central de Anotaciones. La redenominación se efectuará aplicando al citado saldo el tipo de conversión, redondeando al céntimo de euro y expresando, por último, dicho saldo en céntimos de euro. Dicho saldo redenominado de terceros pasará a tener carácter definitivo y, en consecuencia, será la entidad gestora que hubiera incumplido sus obligaciones la que deberá efectuar con sus clientes los ajustes que correspondan. Cada uno de los saldos individuales redenominados de los clientes de dicha entidad gestora será, en todo caso, el que resulte del procedimiento descrito en el apartado 2 del artículo 4, mediante la aplicación a cada saldo individual en pesetas el tipo de conversión y la práctica del redondeo, en su caso, al céntimo de euro más próximo.

Disposición adicional quinta. Reglas para la redenominación por saldos de valores de renta fija negociados en mercados secundarios oficiales.

De conformidad con lo previsto en el artículo 17.cinco de la Ley sobre introducción del euro, la redenominación por saldos de valores de renta fija negociados en mercados secundarios oficiales se ajustará a las reglas que, en su caso, puedan establecer los órganos rectores de los mercados, previo acuerdo del emisor de los valores y de la conformidad de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Disposición adicional sexta. Nueva redacción del artículo 76.2.c) del Real Decreto 116/1992, de 14 de febrero.

Se da nueva redacción al párrafo c) del artículo 76.2 del Real Decreto 116/1992, de 14 de febrero, sobre representación de los valores por medio de anotaciones en cuenta y compensación y liquidación de valores bursátiles:

«c) Las entidades extranjeras o nacionales que desarrollen actividades análogas a las del Servicio de Compensación y Liquidación de Valores.»

Disposición adicional séptima. Adquisición de la condición de miembros del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones.

Podrán adquirir la condición de miembros del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones, en los términos

contemplados en los artículos 37 y 56 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, las siguientes entidades:

«a) Las empresas de servicios de inversión y las entidades de crédito autorizadas en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que, además de cumplir los requisitos previstos en el Título V de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, modificada por la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, en la autorización dada por las autoridades de su país de origen se les faculte para prestar los servicios propios de los miembros del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones.

b) Las empresas de servicios de inversión y las entidades de crédito autorizadas en un Estado que no sea miembro de la Unión Europea, siempre que, además de cumplir los requisitos previstos en el Título V de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, modificada por la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, en la autorización dada por las autoridades de su país se les faculte para prestar los servicios propios de los miembros del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones. El Ministro de Economía y Hacienda podrá denegar o condicionar la autorización para adquirir la condición de Miembro por motivos prudenciales, por no darse un trato equivalente a las entidades españolas en su país de origen, o por no quedar asegurado el cumplimiento de las reglas de ordenación y disciplina del mercado español de Deuda del Estado.»

Disposición final única. Entrada en vigor.

El presente Real Decreto entrará en vigor el día 1 de enero de 1999, salvo la disposición adicional primera que entrará en vigor el día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Dado en Madrid a 23 de diciembre de 1998.

JUAN CARLOS R.

El Vicepresidente Segundo del Gobierno
y Ministro de Economía y Hacienda,
RODRIGO DE RATO Y FIGAREDO

29719 *REAL DECRETO 2814/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de la introducción del euro.*

El artículo 27 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, trata las medidas en relación con las obligaciones contables, estableciendo que los aspectos contables, derivados del paso a la moneda única se desarrollarán reglamentariamente.

Para la elaboración de estas normas, la Comisión Interministerial para la Coordinación de Actividades para la Introducción del Euro en las Administraciones Públicas creó una Comisión Especial de Asuntos Contables, Registros y Estadísticas, cuyas conclusiones se obtuvieron a partir de los trabajos realizados en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que constituyó un grupo de trabajo que analizó los diferentes temas contables que requerían ser objeto de tratamiento o, en su caso, aclaración, con motivo de la transición al euro.

Las normas sobre los aspectos contables de la introducción del euro, que este Real Decreto aprueba, recoge pautas concretas sobre el reflejo contable de las situaciones que se derivan de este acontecimiento, teniendo

en cuenta la realidad de las entidades españolas. Asimismo, estos desarrollos se ubican dentro del marco de la normativa contable vigente en nuestro país y están en sintonía con los pronunciamientos que sobre estos aspectos ha realizado la Comisión Europea. En definitiva, se trata de una norma que complementa la norma básica contable, Plan General de Contabilidad, a los efectos derivados de la introducción del euro.

En la estructura de estas normas, se diferencian tres capítulos:

El capítulo I, «moneda en la que se expresan las cuentas anuales», aborda este aspecto de acuerdo con la opción establecida en el artículo 27 de la citada Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, que permite, durante el período transitorio, que los sujetos contables opten por expresar sus cuentas anuales, individuales y consolidadas en euros o en pesetas.

El capítulo II, «moneda en que se expresan los libros de contabilidad», desarrolla igualmente lo regulado en la mencionada Ley, de forma que durante el período transitorio los sujetos contables pueden anotar en los libros de contabilidad las operaciones realizadas, expresando sus valores en euros o en pesetas.

El capítulo III, «valoración de determinados elementos patrimoniales como consecuencia de la introducción del euro», recoge aspectos puntuales de carácter valorativo derivados del paso a la moneda única, como es el tratamiento contable de las diferencias de cambio producidas en monedas de Estados participantes, los contratos u operaciones de tipo de cambio de monedas de Estados participantes y las diferencias de conversión de cuentas anuales consolidadas cuando en éstas se incluyan sociedades de Estados participantes.

También es objeto de regulación el tratamiento de los gastos derivados de la introducción del euro, del redondeo que se genera al convertir las pesetas en euros y a la inversa, así como la casuística que se produce en las empresas cuyo cierre de ejercicio económico no coincide con el año natural. Por último, se recoge la información que se deberá incluir en la memoria de las cuentas anuales en relación con los efectos producidos por la introducción de la moneda única.

El presente Real Decreto contiene dos artículos, una disposición adicional y tres disposiciones finales; en el artículo 1 se aprueban las normas sobre los aspectos contables derivados de la introducción del euro, estableciendo el artículo 2 la obligatoriedad en la aplicación de estas normas por todas las empresas, así como por las entidades sin fines lucrativos y grupos obligados a formular cuentas anuales, sin perjuicio de que deban ser aplicadas en los supuestos de formulación voluntaria de cuentas anuales; adicionalmente, se prevé la posibilidad de que puedan existir normas específicas para las entidades financieras.

También se incorpora una disposición adicional, que trata de homogeneizar el empleo de la expresión monetaria en las cuentas anuales y en los documentos presupuestarios que deban confeccionar determinadas entidades no lucrativas, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.

Por último, en las disposiciones finales se precisa el concepto de moneda extranjera a la entrada en vigor del euro; también se recoge la habilitación para la adaptación de las presentes normas y la fecha de entrada en vigor.

En su virtud, previo informe de la Comisión Interministerial para la Coordinación de Actividades para la Intro-

ducción del Euro en las Administraciones Públicas, a propuesta del Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 23 de diciembre, de 1998,

DISPONGO:

Artículo 1. *Aprobación de las normas sobre los aspectos contables de la introducción del euro.*

Se aprueban las normas sobre los aspectos contables de la introducción del euro, cuyo texto se inserta a continuación.

Artículo 2. *Aplicación.*

1. Las normas sobre los aspectos contables de la introducción del euro serán de aplicación obligatoria para:

- a) Todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria.
- b) Las entidades sin fines lucrativos obligadas a formular cuentas anuales.
- c) Los sujetos obligados a formular cuentas anuales consolidadas.

2. No obstante, lo dispuesto en este Real Decreto no será de aplicación a las entidades financieras para las que existan disposiciones específicas que les sean aplicables en esta materia.

Disposición adicional única. *Información presupuestaria en las entidades no lucrativas.*

Si de acuerdo con el contenido de las normas sobre aspectos contables de la introducción del euro una entidad a la que resulta aplicable el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria a estas entidades, formula sus cuentas anuales en euros, deberá confeccionar los presupuestos que deba elaborar a partir de ese momento en dicha expresión monetaria, en los mismos términos establecidos para las cuentas anuales en el artículo 1 de las normas sobre aspectos contables de la introducción del euro.

Disposición final primera. *Moneda distinta del euro.*

A partir de la entrada en vigor del euro, las referencias a «moneda extranjera» contenidas en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, sus adaptaciones sectoriales y demás normas complementarias y de desarrollo, se entenderán realizadas a «moneda distinta del euro».

Disposición final segunda. *Habilitación normativa.*

1. El Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante Orden ministerial, podrá adaptar las normas sobre los aspectos contables de la introducción del euro a las condiciones concretas del sujeto contable.

2. El Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante Orden ministerial, podrá adaptar lo previsto en el artículo 6 de las normas sobre aspectos contables de la introducción del euro a los criterios que se fijen al respecto en normas de la Unión Europea.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

El presente Real Decreto entrará en vigor el día 1 de enero de 1999.

Dado en Madrid a 23 de diciembre de 1998.

JUAN CARLOS R.

El Vicepresidente Segundo del Gobierno
y Ministro de Economía y Hacienda,
RODRIGO DE RATO Y FIGAREDO

Normas sobre los aspectos contables de la introducción del euro

1. La Unión Económica y Monetaria constituye una fase transcendental en el proceso de integración económica europea, que se caracteriza fundamentalmente por dos objetivos: El establecimiento de una política monetaria común para los países participantes y la fijación de tipos de cambio irrevocables entre las monedas de dichos Estados introduciendo la moneda única denominada euro.

Para tal fin se exige un marco jurídico apropiado que permita una transición ordenada al euro. En la reunión del Consejo Europeo de Madrid, de fechas 15 y 16 de diciembre de 1995, se alcanzaron una serie de acuerdos para el establecimiento de la Unión Económica y Monetaria y la introducción del euro. En la misma se adoptó el siguiente calendario:

Fase A (puesta en marcha de la Unión Económica y Monetaria): Se inicia en 1998 con el conocimiento de los países que van a participar en la Unión Económica y Monetaria y la constitución del Banco Central Europeo. En esta fase se fijan las condiciones de la política monetaria y monetaria única y comienza la fabricación de billetes y monedas denominados en euros.

Fase B (período transitorio): Se inicia el 1 de enero de 1999 con la determinación del tipo fijo e irrevocable de conversión entre el euro y las monedas nacionales participantes y culmina el 31 de diciembre de 2001.

En esta fase, el euro pasará a ser una moneda por derecho propio y los agentes económicos podrán comenzar a realizar sus operaciones en euros.

Fase C (período definitivo): El 1 de enero de 2002 se pondrán en circulación los nuevos billetes y monedas en euros sustituyendo las antiguas unidades monetarias nacionales. Esta operación deberá finalizar, como máximo el 1 de julio de 2002.

En este Consejo también se articularon tres principios básicos:

a) Equivalencia legal entre el euro y las unidades monetarias nacionales durante el período transitorio, lo que supone que estas últimas son en definitiva fracciones no decimales del euro;

b) Principio de «no obligación-no prohibición», aplicable, durante el período transitorio, al uso del euro;

c) Continuidad en los contratos, es decir, la sustitución de las monedas nacionales por el euro, no altera los tipos de interés de los valores y créditos a menos que así lo estipule el contrato suscrito entre las partes.

Estos principios se han concretado en el siguiente marco jurídico, que regula la introducción del euro:

Reglamento (CE) número 1103/97, del Consejo, de 17 de junio, sobre determinadas disposiciones relativas a la introducción del euro, permitiendo preparar el paso al euro, regulando aspectos como la equivalencia de uno a uno entre el ecu y el euro, la continuidad de la vigencia de los instrumentos jurídicos y las normas de conversión y redondeo.

Reglamento (CE) número 974/98, de 3 de mayo, sobre la introducción del euro, basado en el apartado 4 del artículo 109.L) del Tratado de la CE, que constituye el fundamento jurídico en virtud del cual el Consejo puede adoptar medidas encaminadas a la rápida introducción del euro y establece las disposiciones de legislación monetaria que habrán de aplicar los Estados miembros participantes.

Dentro de este marco jurídico, por lo que se refiere a la contabilidad, hay que señalar que la introducción del euro no requiere la elaboración de nuevas disposiciones legislativas comunitarias, ni la modificación de las Directivas vigentes, ni tampoco una mayor armonización de las normas, de forma que los Estados miembros pueden mantener las actuales prácticas contables autorizadas en virtud de las Directivas contables.

2. Con fecha de 19 de diciembre de 1997, se aprobó el «Plan Nacional para la Introducción del Euro en España», fruto de los trabajos realizados por la Comisión Interministerial para la Coordinación de Actividades para la Introducción del Euro en las Administraciones Públicas, creada por el Real Decreto 363/1997, de 14 de marzo, que constituyó una guía para efectuar la transición al euro, cuyas conclusiones sirvieron de base para la elaboración de un proyecto legislativo que culminó con la aprobación de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro y la Ley Orgánica 10/1998, de 17 de diciembre, complementaria de la Ley sobre introducción del euro.

3. Entrando ya en el contenido de las presentes normas sobre los aspectos contables de la introducción del euro, hay que destacar la labor realizada por la Dirección General XV, Mercado Interior y Servicios Financieros, de la Comisión Europea, que elaboró un documento que recoge un conjunto de recomendaciones contables destinadas a los Estados miembros con el fin de facilitar soluciones a la problemática contable derivada de la transición a la moneda única.

Partiendo de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, el documento de la Comisión indicado anteriormente y los principios invocados en el «Plan Nacional para la Introducción del Euro», las presentes normas recogen las repercusiones contables derivadas de la introducción del euro, teniendo en cuenta la realidad de las entidades españolas y la normativa contable vigente en nuestro país.

A estos efectos, las normas se han estructurado en tres capítulos que tratan los siguientes aspectos:

a) Moneda en que se expresan las cuentas anuales. Fundamentalmente se trata la problemática del período transitorio de introducción del euro.

b) Libros de contabilidad. Se regula la moneda en que se deben registrar las operaciones realizadas por las entidades durante el período transitorio y, consiguientemente, en el período definitivo.

c) Valoración de determinados elementos patrimoniales como consecuencia de la introducción del euro, que a su vez contiene una serie de normas analizando aspectos concretos.

4. El artículo 1 del capítulo I trata el tema de la moneda en que se deben expresar las cuentas anuales. Sobre este aspecto, no hay duda de que las cuentas anuales que corresponden a ejercicios cuya fecha de cierre se realice a partir del 1 de enero de 2002, se formularán expresando sus valores en euros, planteándose la problemática derivada del período transitorio, es decir, desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2001; para ello se establece la fecha de cierre como elemento necesario para regular la expresión de las cuentas anuales en euros o pesetas, de forma

que todas las entidades cuyas cuentas se refieran a ejercicios que se cierren durante el período transitorio, podrán expresar sus cuentas anuales en pesetas o en euros.

No obstante lo anterior, parece que con generalidad se debe establecer la recomendación de que las cuentas anuales que se formulen a partir del 1 de enero del año 2002 se expresen en euros, a pesar de que puedan corresponderse con ejercicios cerrados durante el citado período transitorio. Por último, se faculta al sujeto contable a expresar los valores en miles de euros cuando el importe de las magnitudes así lo aconseje y siempre con el objetivo de conseguir la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera.

De conformidad con el contenido del artículo 27 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, los sujetos contables podrán elegir libremente expresar las cuentas anuales en pesetas o en euros, si bien elegida la opción euro, no podrá volverse a utilizar la peseta salvo casos excepcionales, como puede ser el de las operaciones de fusión o escisión cuando intervienen entidades que todavía no habían elegido la opción euro.

El artículo 1 de las presentes normas trata también el tema relativo a la moneda en que deben expresarse las cuentas anuales consolidadas, de forma que se sigue el mismo criterio que el indicado para las cuentas anuales individuales; no obstante, con objeto de lograr la adecuada comprensión de las citadas cuentas, se recomienda que las cuentas anuales consolidadas de un grupo se expresen en la misma moneda en que se expresan las cuentas individuales de la entidad dominante.

En cualquier caso, para la utilización de la expresión euro en las cuentas anuales individuales y consolidadas, deberá aplicarse el tipo de conversión a que se refiere el apartado 2 del artículo 2 de la citada Ley sobre introducción del euro teniendo en cuenta el redondeo.

5. El artículo 2 incluido en el capítulo I aborda el tema de la comparabilidad en el tiempo de la información que suministran las cuentas anuales.

En este sentido hay que señalar que el artículo 35, apartado 4, del Código de Comercio, recoge esta necesidad de comparabilidad temporal de la información contable, al disponer que en cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y en el cuadro de financiación deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior, indicando que cuando estas cifras no sean comparables, deberá explicarse el importe de los ejercicios precedentes. Además en ocasiones hay que presentar en la memoria determinadas informaciones correspondientes al ejercicio o a ejercicios anteriores a aquel a que se refieren las cuentas anuales y el correspondiente redondeo.

En este artículo se trata la comparabilidad de las cuentas anuales a raíz de la introducción de la moneda única. Sobre este aspecto, y al igual que se recoge en el documento de la Comisión Europea anteriormente citado, «Aspectos Contables de la Introducción del Euro», se ha considerado que los sujetos contables que de acuerdo con lo indicado anteriormente empleen el euro para la formulación de las cuentas anuales, deberán incorporar las cifras correspondientes al ejercicio o, en su caso, a los ejercicios precedentes también en euros, empleando para ello el tipo de conversión y el correspondiente redondeo.

De esta manera, deberán incorporarse en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias las cifras del ejercicio precedente en euros; en la memoria se recogerá información sobre el empleo de dicha moneda y la adaptación de los importes del citado ejercicio. Si la entidad formula memoria y balance normales, también se incor-

porará en el cuadro de financiación las cifras del ejercicio precedente en euros, así como en la cuenta de pérdidas y ganancias analítica, en caso de elaborarse por la entidad.

6. El capítulo II contiene un artículo único, el 3, relativo a la moneda en que se expresan las operaciones realizadas por las entidades en los libros de contabilidad. El problema se centra en cómo deberán realizar sus anotaciones contables durante este período transitorio; así se regula que durante este período, los libros de contabilidad podrán llevarse libremente en pesetas o en euros, con objeto de que las entidades adopten sus equipos de gestión contable en el momento que mejor se adecue a sus necesidades.

En cualquier caso, es lógico que si durante un ejercicio se produce el cambio a que se ha hecho mención, deberá indicarse en los citados libros de forma clara la fecha en que se produce dicho cambio y sus efectos, siendo recomendable para ello hacer coincidir este cambio con el comienzo de un ejercicio económico, resultando necesario en caso distinto la elaboración de un balance de sumas y saldos que permita el adecuado reflejo del mismo.

Queda por último señalar que el ejercicio de esta opción se establece en los mismos términos que los regulados para las cuentas anuales, de forma que elegida la opción euro, ésta debe mantenerse, salvo casos excepcionales como el ya indicado anteriormente para las cuentas anuales.

7. El capítulo III «Valoración de determinados elementos patrimoniales como consecuencia de la introducción al euro» aborda diversos temas.

En primer lugar el artículo 4 trata las diferencias de cambio que se producirán respecto a monedas de Estados participantes.

Actualmente, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, establece en la norma de valoración decimocuarta el tratamiento contable que debe darse a las diferencias de cambio en moneda extranjera. En definitiva, se trata de regular el tratamiento de las diferencias de cambio que puedan ponerse de manifiesto en la tesorería, valores de renta fija, créditos y débitos, ya que otros elementos patrimoniales no producirán diferencia alguna; aunque sí se podrán incluir dichas diferencias en el precio de adquisición o coste de producción si se trata de elementos del inmovilizado o existencias de inmuebles en las empresas inmobiliarias que estando en fase de construcción están financiados con los pasivos exigibles que generasen aquéllas.

En base al principio de prudencia, el Plan General de Contabilidad establece que las diferencias negativas de cambio deben imputarse al resultado del ejercicio en que se ponen de manifiesto, mientras que para las diferencias positivas, salvo para la tesorería, se pospone su imputación al resultado, con carácter general, hasta el vencimiento de la operación que las produce, al considerarse que estos importes pueden ser objeto de variación hasta dicha fecha y por lo tanto no se recogen como ingreso hasta que se realicen.

Sin embargo, la fijación irrevocable del tipo de cambio entre las monedas nacionales de los Estados participantes, producirá que las diferencias de cambio positivas o negativas originadas por fluctuaciones de dichas monedas no oscilarán en el futuro, de forma que serán definitivas y, por tanto, debe entenderse que están realizadas, debiéndose llevar a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se conozca el tipo de conversión, ya que cede el argumento de prudencia establecido en la norma del Plan aludida anteriormente, al no ser objeto de variación en el futuro.

Con objeto de concretar, hay que señalar que la determinación de las citadas diferencias de cambio se deberá realizar tomando como base los valores en pesetas que se derivan de la conversión de las distintas partidas de activos y pasivos, de acuerdo con lo establecido en la norma de valoración decimocuarta citada.

No obstante todo lo anterior, el tratamiento de las diferencias de cambio producidas con motivo de la introducción del euro, fue objeto de un profundo análisis en el grupo de trabajo creado al efecto en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, valorando las distintas alternativas que se plantearon y que responden en síntesis a dos tratamientos alternativos: Por un lado, la posibilidad de ralentizar la imputación a resultados de las diferencias positivas derivadas de la introducción del euro, y por otro, registrar dichas diferencias de forma distinta a la indicada anteriormente. En particular se puede sintetizar el contenido de estas posturas de la siguiente forma:

Tratar contablemente las diferencias positivas de la introducción del euro como ingresos a distribuir en varios ejercicios, los cuales se imputarán a resultados conforme se fueran cancelando las operaciones que las hubieran originado.

Este posicionamiento, que responde a un planteamiento que trata de evitar que estos resultados afloren en el momento en que se producen, con objeto de atenuar su impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias, no está contemplado en la normativa contable vigente al respecto ya que en pura ortodoxia estas diferencias se han realizado y por lo tanto deben ser objeto de imputación en la cuenta de resultados, por lo que no se ha recogido en las presentes normas.

Por otra parte, se estudió la situación de que existieran activos no monetarios adquiridos y cotizados en la misma moneda en la que están financiados inequívocamente con deudas específicas y que originan diferencias de cambio, de forma que se analizó la posibilidad de que, si así fuera, éstas se imputaran como rectificación del valor de los citados activos.

En este caso, también hay que señalar que tampoco existe en nuestra normativa contable general una regulación que permita este proceder, salvo para el caso de los activos en construcción. Al respecto hay que señalar que este planteamiento no se pone de manifiesto con motivo de la entrada del euro, sino que responde a un posible tratamiento contable general de las diferencias de cambio con otras monedas que quizás en futuros desarrollos de la normativa contable podría tenerse en consideración.

Otros aspectos que han sido objeto de tratamiento en este artículo son los siguientes:

Dado que el tipo de conversión se conocerá en enero de 1999, se ha considerado en el documento elaborado por la Dirección General XV de la Comisión Europea, y así ha sido recogido en las presentes normas, que el efecto se reconozca en las cuentas anuales que se cierren a 31 de diciembre de 1998, circunstancia que ha sido tenido en cuenta en la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, cuando en su artículo 27, apartado 5, requiere que su desarrollo reglamentario tenga en cuenta los efectos que deban incorporarse a las cuentas anuales de 1998.

Otra cuestión que se ha planteado es la posibilidad de que con anterioridad a 31 de diciembre de 1998, dentro de un grupo homogéneo definido en la norma número 14.^a del Plan General de Contabilidad, se hubieran compensado diferencias negativas de cambio de monedas participantes con diferencias positivas de monedas no participantes. Esto provocará la necesidad

de ajustar el importe de las citadas diferencias positivas que fueron imputadas a resultados en ejercicios anteriores, lo que supondrá un gasto del ejercicio a 31 de diciembre de 1998.

A partir de este momento, además es necesario delimitar qué monedas son convertibles al euro y qué se entiende por grupo homogéneo.

A su vez, el último párrafo de la norma de valoración 14.^a abre la posibilidad de aplicar normas especiales a industrias o sectores específicos con grandes endeudamientos a largo plazo en moneda extranjera. En base a ello se han publicado las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 12 de marzo de 1993 y 18 de marzo de 1994, para empresas reguladas, permitiendo el diferenciamiento de las posibles diferencias negativas, así como la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de marzo de 1994 para adaptar esta norma de valoración a las condiciones concretas de determinadas empresas del transporte aéreo. A este respecto, se aclara en este apartado que el contenido de las citadas Órdenes no se verá afectado con motivo de la introducción del euro.

8. Por último, el grupo de trabajo a que se ha hecho referencia se planteó el análisis de los posibles efectos económicos que se derivan del cambio de la peseta por el euro, fundamentalmente la valoración de ciertos activos no monetarios adquiridos en moneda de un Estado participante al euro. En este sentido hay que señalar que se analizaron las posibles alternativas para tener en cuenta el efecto a que se ha hecho referencia, de forma que se trató la posibilidad de convertir los importes de los elementos patrimoniales tomando en consideración la conversión al euro de la unidad monetaria en que se adquirieron los distintos elementos patrimoniales. Se llegó a la conclusión de que si bien esta postura hubiera sido económicamente más adecuada, en tanto que dichos inmovilizados no se verían afectados por la evolución de ambas monedas (la peseta y la moneda de un Estado participante) desde el momento de la adquisición hasta el de fijación del tipo de conversión irrevocable, los problemas asociados que implicaría esta alternativa, en el sentido de que rompería el esquema arbitrado en la citada norma de valoración y por tanto del modelo contable seguido del precio de adquisición, hacen que se establezca el mecanismo de conversión indicado con anterioridad, si bien, en la lectura de las cuentas anuales, para interpretarlas adecuadamente, deberá tenerse presente este efecto y la solución adoptada. En definitiva el modelo contable a que se ha hecho referencia no está preparado para una modificación de este tipo, por lo que las presentes normas tratan de incorporar la introducción del euro en sintonía con las normas vigentes.

Por otra parte, en éste como en otros temas, se ha tenido muy presente el criterio de la Comisión Europea, circunstancia que ha prevalecido sobre cualquier otra en las discusiones del grupo de trabajo y que han llevado, en lo referente a estos aspectos, a que la conversión se realice en total sintonía con lo allí establecido.

9. El artículo 5 recoge las diferencias producidas por contratos u operaciones de tipo de cambio.

En este punto es de destacar la continua aparición de instrumentos en el mercado financiero (futuros, opciones, «swaps», etc.).

En la actualidad se encuentra sometido a estudio en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el tratamiento contable de este tipo de operaciones, ya sean de cobertura de riesgo o cuando se trate de operaciones para obtener rentabilidad que se denominan en las presentes normas como especulativas, sin per-

juicio de que la normativa específica aplicable a las entidades financieras ya ha recogido normas al efecto.

Las presentes normas, teniendo en cuenta las conclusiones al respecto a que se ha llegado hasta el momento, incorporan criterios de carácter general con objeto de dar solución contable a los posibles aspectos derivados de la introducción del euro en este tipo de operaciones. Así se regula que las diferencias producidas por operaciones destinadas a cubrir el riesgo de tipo de cambio de elementos patrimoniales (activos o pasivos) o transacciones a realizar en el futuro, se imputarán temporalmente a la cuenta de pérdidas y ganancias con igual criterio que los ingresos o gastos derivados de la operación que cubren. Por el contrario, las diferencias derivadas de operaciones de carácter especulativo seguirán el tratamiento general previsto en el artículo 4. En este caso, deberá tenerse en cuenta la actualización financiera de sus valores nominales en función del período de tiempo hasta la materialización, por vencimiento, de las citadas diferencias de cambio.

10. El artículo 6 trata la problemática contable derivada de las posibles diferencias de conversión en moneda extranjera en cuentas anuales consolidadas.

En la legislación nacional, el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, aprueba las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, regula en los artículos 54, 55 y 56 los distintos métodos aplicables para la conversión de las cuentas anuales en moneda extranjera.

Con la introducción del euro es necesario determinar el tratamiento contable que debe darse a las diferencias de conversión derivadas de la consolidación de entidades extranjeras.

En el grupo de trabajo anteriormente citado se planteó la posibilidad de que no sería apropiado distinguir en función del método que se venía utilizando para cada entidad (tipo de cambio de cierre o monetario-no monetario), porque esto supondría perpetuar una situación que se deriva de la conversión de cuentas anuales en moneda extranjera, circunstancia que, una vez que aparece el euro, ya no se produce respecto a las cuentas anuales expresadas en dicha moneda. En este sentido, y teniendo en cuenta el carácter excepcional de un proceso como es la introducción del euro, esta posición defendía que las citadas diferencias de conversión se registrarán contablemente de forma distinta a la seguida hasta ese momento e independientemente del método de conversión que resultare aplicable, estableciendo que dichas diferencias de conversión se tratasen de forma única y en todo caso como reservas de sociedades consolidadas.

No obstante la simplicidad que supone esta postura, la mayoría del grupo de trabajo finalmente se decantó por dar un tratamiento diferenciado para cada uno de los métodos de conversión de cuentas anuales, con el fin de no establecer criterios distintos del adoptado, a este respecto, por la Comisión Europea.

11. El artículo 7 desarrolla la problemática de los costes vinculados al paso a la moneda única.

Como norma general, estos costes se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devenguen.

Se recoge la posibilidad de dotar, en determinadas circunstancias, una provisión para riesgos y gastos. Este punto fue objeto de debate por parte de los componentes del ya citado grupo de trabajo, encontrándose tres posturas diferenciadas al respecto:

a) Una primera consideraba que no sería procedente la dotación de la citada provisión pues no se habría producido una corriente de bienes o servicios previa, es

decir, se estaría dotando la provisión para cubrir gastos futuros.

b) Otra opinión aceptaba constituir la dotación con ciertas limitaciones, es decir, estableciendo restricciones.

c) Y por último, una tercera opinión, partidaria de la dotación de la provisión de acuerdo con lo establecido en las normas contables, que en definitiva es acomodar su contenido a lo establecido en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad, evitando de esta forma que se entendiera que se está regulando algo distinto a lo allí dispuesto, circunstancia que obviamente no podría darse.

Finalmente, vistas las diferentes alternativas indicadas se incorpora a las presentes normas la última de ellas, de forma que se establece que estos gastos se deberán imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se conozcan, con independencia del ejercicio concreto en que de forma efectiva se realicen, en sintonía con la apreciación de las pérdidas que pudieran ponerse de manifiesto en determinados activos como consecuencia de que su valor no se va a recuperar con ingresos futuros. En cualquier caso, su determinación deberá responder a criterios objetivos y justificarse de forma clara y precisa en la memoria de las cuentas anuales.

Este artículo contempla también la posibilidad de que se produzca alguna de las situaciones contempladas en las normas de valoración tercera, quinta y vigésima primera del Plan General de Contabilidad y en las Resoluciones que las desarrollan, en cuyo caso será de aplicación lo establecido en las citadas normas.

12. El artículo 8 de las normas aborda el tema de los ejercicios que no coinciden con el año natural, tratando el supuesto de aquellas entidades que cierren el ejercicio con anterioridad a 31 de diciembre de 1998, pero formulen sus cuentas anuales con posterioridad a esta fecha, de forma que para estos casos se pide información en la memoria de las cuentas anuales.

13. El artículo 11 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, regula las reglas de redondeo de la conversión euro-peseta de los importes monetarios. Las diferencias que genera este redondeo son tratadas en el artículo 9 de las presentes normas, de forma que con carácter general deberán llevarse a la cuenta de resultados.

Una cuestión planteada en relación con el redondeo es si, a efectos de la formulación de cuentas anuales, se deben convertir al euro una a una todas las operaciones realizadas por el sujeto contable o basta la conversión de las partidas de las cuentas anuales. En las normas se regula que con objeto de facilitar la adaptación al euro, si un sujeto contable durante el período transitorio mantiene las anotaciones en los libros de contabilidad en pesetas, pero desea expresar las cuentas anuales en euros, se permite que la conversión se realice por los importes globales de cada partida de las cuentas anuales.

14. El artículo 10 contempla la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales, tanto individuales como consolidadas, en relación con todos los aspectos significativos que se derivan de la introducción del euro.

15. Para facilitar el registro contable de las operaciones a que se ha hecho referencia, se incluye en el artículo 11 un conjunto de cuentas a emplear con carácter potestativo, si bien cada entidad podrá crear y emplear las cuentas que mejor se adecuen a su gestión contable.

16. Por último, hay que señalar que con carácter general las referencias contenidas en la normativa contable a la peseta y a la moneda extranjera deben entenderse realizadas, con la correspondiente conversión, al euro y a la moneda distinta del euro respectivamente.

CAPÍTULO I

Moneda en que se expresan las cuentas anuales

Artículo 1. *Moneda en que se expresan las cuentas anuales.*

1. Las cuentas anuales, individuales y consolidadas, correspondientes a los ejercicios cuya fecha de cierre se produzca durante el período transitorio de la introducción del euro, que abarca desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2001, ambos inclusive, podrán expresarse en pesetas o en euros. Para ello se aplicará el tipo de conversión y su correspondiente redondeo.

Tomada la opción de expresar las cuentas anuales, individuales y consolidadas, en euros, se mantendrá a lo largo del período transitorio, no pudiéndose modificar dicho criterio, salvo casos excepcionales debidamente justificados en la memoria de las cuentas anuales.

2. Las cuentas anuales, individuales y consolidadas, correspondientes a ejercicios económicos cuya fecha de cierre se produzca con posterioridad a 31 de diciembre de 2001 deberán expresar sus valores exclusivamente en euros, para lo que se aplicará el tipo de conversión y su correspondiente redondeo.

3. Las cuentas anuales, individuales y consolidadas, expresadas en euros, podrán incorporar sus valores en miles cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje, indicándose esta circunstancia en las cuentas anuales; en todo caso, deberán redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del sujeto contable.

Artículo 2. *Comparabilidad de la información contenida en las cuentas anuales.*

1. Las cuentas anuales, individuales y consolidadas, que se expresen en euros, de acuerdo con lo indicado en el artículo anterior, deberán incorporar en todo caso en el balance, en la cuenta de pérdidas y ganancias y en la memoria, las cifras de ejercicios precedentes en euros.

2. Para expresar los valores en euros correspondientes a ejercicios anteriores a que se ha hecho referencia en este artículo, se empleará, en todo caso, el tipo de conversión y su correspondiente redondeo.

3. A efectos de la comparabilidad, en el primer ejercicio en que el sujeto contable exprese las cuentas anuales en euros, incluirá en la memoria, en el apartado correspondiente a «Bases de presentación de las cuentas anuales» una explicación sobre la adaptación de los importes de los ejercicios precedentes, así como del proceso de introducción del euro.

CAPÍTULO II

Moneda en que se expresan los libros de contabilidad

Artículo 3. *Moneda en la que se expresan las anotaciones en los libros de contabilidad.*

1. Durante el período transitorio de introducción del euro, los sujetos contables al anotar en los libros de contabilidad las operaciones realizadas podrán hacerlo expresando los valores en pesetas o en euros, con independencia de que sus cuentas anuales, individuales y consolidadas, se expresen de acuerdo con lo indicado en el artículo 1.

Tomada la opción de anotar las operaciones en euros, circunstancia que se indicará claramente, se aplicará al conjunto de los libros de contabilidad y se mantendrá

a lo largo del período transitorio, no pudiéndose modificar dicho criterio, salvo casos excepcionales debidamente justificados en los citados libros.

2. Si de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 1, las cuentas anuales se expresan en euros y los libros de contabilidad se mantienen en pesetas, se deberán incorporar en el libro de inventarios y cuentas anuales los documentos que las integran en pesetas, indicando en diligencia que en su formulación se han expresado los valores en euros, así como la información requerida en el apartado 3 del artículo 2.

3. Desde el día 1 de enero del año 2002, los sujetos contables, al anotar las operaciones realizadas en los libros de contabilidad, expresarán sus valores exclusivamente en euros.

CAPÍTULO III

Valoración de determinados elementos patrimoniales como consecuencia de la introducción del euro

Artículo 4. *Diferencias de cambio en monedas de Estados participantes.*

1. De acuerdo con lo previsto en la norma de valoración decimocuarta contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, las diferencias de cambio procedentes de operaciones en monedas de Estados participantes se entenderán realizadas el 31 de diciembre de 1998, al desaparecer toda fluctuación con dichas monedas, reconociéndose en la cuenta de pérdidas y ganancias en ese momento.

2. No obstante lo indicado en el apartado anterior, cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas en monedas de Estados participantes, destinadas inequívocamente a la financiación específica del inmovilizado en construcción, y siempre que se cumpla lo establecido en la norma de valoración decimocuarta, apartado 6, de la quinta parte del Plan General de Contabilidad, podrán tratarse como un elemento más del coste de dicho inmovilizado.

Igual proceder se aplicará a las existencias de inmuebles en construcción, de acuerdo con lo establecido en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 28 de diciembre de 1994.

3. Si con anterioridad a 31 de diciembre de 1998, dentro de un grupo homogéneo de monedas a que se refiere la norma de valoración decimocuarta indicada anteriormente, se hubieran llevado a resultados diferencias positivas no realizadas de monedas de Estados no participantes que formaban parte del citado grupo, al haberse imputado a resultados diferencias negativas de monedas de Estados participantes, se ajustará su importe, considerándose un gasto del ejercicio, para lo que se podrá emplear la cuenta 668, «Diferencias negativas de cambio», contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad; la contrapartida de ese gasto se registrará como una «Diferencia positiva en moneda extranjera» que forma parte de la agrupación B del pasivo del balance «Ingresos a distribuir en varios ejercicios».

4. Con posterioridad a 31 de diciembre de 1998, fecha en que se recogerán los efectos producidos por la introducción del euro, a efectos de la determinación de los grupos homogéneos a que se refiere la norma de valoración decimocuarta contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, se agruparán las monedas que gocen de convertibilidad oficial al euro.

5. Las empresas reguladas que posean operaciones en monedas de Estados participantes, a las que resultan

aplicables las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 12 de marzo de 1993 y de 18 de marzo de 1994, y las empresas del transporte aéreo a las que resulta aplicable la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de marzo de 1994, imputarán a resultados las diferencias de cambio que se pongan de manifiesto el 31 de diciembre de 1998 con el mismo criterio que venía empleándose hasta dicho momento.

Artículo 5. *Contratos u operaciones de tipo de cambio de monedas de Estados participantes.*

1. Las diferencias producidas por contratos u operaciones de tipo de cambio de monedas de Estados participantes (futuros, opciones, permutas financieras, contratos a plazo, seguro de cambio, etc.) reconocidas y registradas hasta el 31 de diciembre de 1998, cuya contrapartida, de acuerdo con los términos de los respectivos contratos, represente un derecho de cobro, una obligación de pago o bien hubiesen producido un movimiento de tesorería, tendrán el siguiente tratamiento:

a) Operaciones destinadas inequívocamente a la cobertura del riesgo de tipo de cambio de elementos patrimoniales (activos o pasivos) poseídos por la empresa en la referida fecha, o de transacciones y compromisos a realizar en el futuro: sus diferencias deberán vincularse a los respectivos elementos patrimoniales (presentes o futuros) cubiertos, debiendo imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias con el mismo criterio temporal que los ingresos o gastos derivados de la operación principal cubierta; hasta dicho momento se emplearán, en su caso, cuentas transitorias.

b) Operaciones especulativas: sus diferencias deberán imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con los criterios generales de imputación regulados en el artículo 4.

En todo caso, deberán efectuarse las correcciones valorativas que sean necesarias en base a la posible insolvencia del deudor.

2. Si las diferencias a que se ha hecho referencia proceden de operaciones con vencimiento a largo plazo, se actualizarán financieramente; el resto lucirá en una partida del balance de gastos o ingresos a distribuir en varios ejercicios, según corresponda, imputándose a resultados de acuerdo con el criterio financiero empleado para su actualización. Para efectuar dicha actualización financiera deberá emplearse un tipo de interés de mercado aplicable a operaciones de similares características a las que generan la diferencia.

Artículo 6. *Conversión en cuentas anuales consolidadas.*

1. A efectos de formulación de cuentas anuales consolidadas, las cuentas anuales de sociedades extranjeras expresadas en monedas de Estados participantes se convertirán teniendo en cuenta el tipo de conversión al euro si las cuentas anuales consolidadas incluyen el 31 de diciembre de 1998.

2. Para la consolidación de las cuentas anuales de sociedades extranjeras a que se refiere el apartado anterior, se empleará el método de conversión de sociedades extranjeras que corresponda de acuerdo con lo establecido en los artículos 54 a 59 de las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si de acuerdo con lo anterior se aplica el método de tipo de cambio de cierre, las diferencias de conversión de cuentas anuales denominadas en una de las monedas

participantes hasta 31 de diciembre de 1998, se inscribirán formando parte de los fondos propios del balance consolidado hasta la enajenación de las acciones de la sociedad extranjera que las originó. Estas diferencias figurarán en el epígrafe A) Fondos Propios. VII. «Diferencias de conversión» del modelo de balance consolidado incluido en el anexo de las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas.

b) Si se aplica el método monetario-no monetario, de conformidad con lo indicado en las normas anteriores para este método, las diferencias que pudieran ponerse de manifiesto en la conversión de cuentas anuales denominadas en una de las monedas participantes hasta 31 de diciembre de 1998 se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del ejercicio como resultados positivos o negativos de conversión, de acuerdo con lo previsto en el párrafo e) del artículo 56 de las normas indicadas. Estas diferencias figurarán respectivamente, dependiendo de su naturaleza, en las partidas 11. «Resultados negativos de conversión» del debe o 9. «Resultados positivos de conversión» del haber del modelo de cuenta de pérdidas y ganancias consolidada incluido en el anexo de las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas.

No obstante lo anterior, habrá que tener en cuenta que al aplicar el tipo de conversión al euro sobre las cuentas anuales de la sociedad extranjera se incorporan variaciones de tipo de cambio de la citada moneda respecto al cambio histórico, lo que obligará para que se mantengan los valores históricos que hubieran correspondido de acuerdo con lo indicado en el artículo 56 de las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, a modificar a efectos de su consolidación las valoraciones de los distintos elementos patrimoniales de dicha sociedad.

Artículo 7. *Inversiones y gastos derivados de la introducción del euro.*

1. Los gastos producidos en las entidades como consecuencia de la introducción del euro se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que se devenguen, sin perjuicio de que de acuerdo con el principio de prudencia se deban dotar las correspondientes provisiones para riesgos y gastos, cuando dichos gastos estén claramente especificados en cuanto a su naturaleza en la fecha de cierre del ejercicio, pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o fecha en que se producirán.

2. Las operaciones que se identifiquen con una ampliación, mejora o renovación de un inmovilizado de acuerdo con las normas de valoración tercera y quinta del Plan General de Contabilidad, así como el desarrollo efectuado por las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se deberán contabilizar como mayor valor del inmovilizado.

3. En aquellos casos en que la vida útil de un bien se vea afectada a raíz de la introducción del euro, al tratarse de un parámetro estimado, deberá procederse a aplicar la norma de valoración vigésima primera del Plan General de Contabilidad, ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y de las futuras o, en su caso, dando de baja el citado bien.

4. Los importes de las inversiones y gastos derivados de la introducción del euro se tratarán de acuerdo con su naturaleza. No obstante, si dichos gastos o pérdidas fueran significativos desde un punto de vista cuantitativo, deberán tratarse como gastos extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Artículo 8. *Ejercicios que no coinciden con el año natural.*

1. Las entidades cuyo ejercicio económico no coincida con el año natural deberán reflejar los efectos derivados de la introducción del euro, en particular las diferencias de cambio procedentes de monedas de Estados participantes, así como cualquier otra circunstancia, en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que incluya el 31 de diciembre de 1998.

2. Si las cuentas anuales correspondientes a ejercicios que concluyan con anterioridad a 31 de diciembre de 1998 se formulan con posterioridad a dicha fecha, deberá incluirse en la memoria de las cuentas anuales, en el apartado correspondiente a «Acontecimientos posteriores al cierre», información relativa al tipo de conversión, así como las consecuencias que pueda tener el mismo sobre la valoración de los distintos elementos patrimoniales y, en particular, sobre las posibles diferencias de cambio.

Artículo 9. *Normas sobre redondeo.*

1. Las diferencias que se generen por el redondeo en la conversión, regulado en el artículo 11 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, se recogerán, en su caso, en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se originen, formando parte de los ingresos o gastos financieros.

2. Si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, se realiza una reducción de capital, el importe de aquélla se imputará a una cuenta de reservas indispensables, creándose a estos efectos una partida específica dentro del epígrafe A.IV del pasivo del modelo de balance contenido en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, cuya denominación será «Diferencias por ajuste del capital a euros».

3. Durante el período transitorio, si de acuerdo con lo indicado en los artículos 2 y 3 anteriores, las cuentas anuales se expresan en euros mientras que los libros de contabilidad siguen recogiendo las operaciones, expresando sus valores en pesetas, se podrán convertir de forma global las partidas de las cuentas anuales, sin perjuicio, en su caso, de las normas sobre redenominación contenidas en la Ley sobre introducción del euro citada.

Artículo 10. *Información a incluir en la memoria.*

1. En la memoria de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio en el que, de acuerdo con lo indicado en los artículos anteriores, se recojan los efectos producidos por la introducción del euro, se incluirá la siguiente información en los apartados correspondientes:

a) Se indicarán los planes elaborados para la introducción del euro, estimando sus importes y los plazos para llevarlos a cabo; en particular, los compromisos futuros a realizar por la entidad, relativos a inversiones a efectuar como consecuencia de la introducción del euro.

b) La cuantificación de las diferencias de cambio derivadas de la introducción del euro, las operaciones más significativas de las que procedan, así como los ajustes a que se refiere el apartado 3 de artículo 4 anterior. Se incluirán los plazos de vencimiento, así como las cantidades de las operaciones más significativas.

c) Si la entidad tuviera operaciones o contratos de tipo de cambio respecto a monedas de Estados participantes, se señalarán las operaciones más significativas y el tratamiento contable seguido. Se incluirán los plazos de vencimiento, así como los importes de las diferencias

y las operaciones más significativas, distinguiendo las partidas a cobrar y a pagar respectivamente.

d) El importe de los gastos y pérdidas derivados de la introducción del euro, en particular las provisiones que pudieran ocasionarse, indicando los criterios empleados para su dotación y su justificación, así como los bienes cuya vida útil se vea afectada, señalando los efectos en la amortización de los mismos.

e) Si como consecuencia del redondeo se produzcan diferencias de carácter significativo, se informará sobre su importe y las operaciones que las produzcan. En particular se informará sobre la cifra de capital y los efectos producidos en su conversión a euros.

2. En la memoria de las cuentas anuales consolidadas se incluirá, además de la información recogida en los puntos anteriores, la siguiente:

a) El importe de las diferencias de conversión correspondientes a las sociedades dependientes en Estados participantes a las que se les aplica el método de tipo de cambio de cierre.

b) Si se aplica el método monetario-no monetario a sociedades extranjeras cuyas cuentas se denominan en una de las monedas de Estados participantes, se incluirá información sobre los resultados de la conversión indicando el criterio empleado para su imputación a resultados y, en concreto, sobre las diferencias de valoración respecto al valor histórico que se producen en las sociedades extranjeras expresadas en monedas de Estados participantes.

Artículo 11. *Cuentas a emplear para registrar los efectos derivados de la introducción del euro.*

Para efectuar el registro contable de las operaciones indicadas en los apartados anteriores, podrán emplearse las siguientes cuentas:

1. La cuenta 668. «Diferencias negativas de cambio» prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad se desarrolla en las siguientes cuentas de cuatro cifras:

6680. «Diferencias negativas de cambio por la introducción del euro».

6681. «Diferencias negativas de cambio».

El movimiento de la cuenta 6680 es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) Por el importe de las diferencias de cambio negativas procedentes de las operaciones en monedas de los Estados participantes a 31 de diciembre de 1998, con abono a cuentas de los grupos 1, 2, 4 ó 5.

a.2) Por el importe de las diferencias positivas de cambio llevadas a resultados de ejercicios anteriores de monedas de Estados no participantes que formaban parte del mismo grupo homogéneo, con abono a la cuenta 136.

a.3) Por el importe de las diferencias de cambio negativas procedentes de los contratos u operaciones especulativos de tipo de cambio, con abono, en general, a cuentas del grupo 5.

b) Se abonará con cargo a la cuenta 129.

El movimiento de la cuenta 6681 coincide con el previsto en el Plan General de Contabilidad para la cuenta 668.

2. La cuenta 768, «Diferencias positivas de cambio» prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, se desarrolla en las siguientes cuentas de cuatro cifras:

7680. «Diferencias positivas de cambio por la introducción del euro».

7681. «Diferencias positivas de cambio».

El movimiento de la cuenta 7680 es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por el importe de las diferencias de cambio positivas procedentes de las operaciones en monedas de los Estados participantes a 31 de diciembre de 1998, con cargo a cuentas de los grupos 1, 2, 4 ó 5.

a.2) Por las diferencias de cambio positivas acumuladas de ejercicios anteriores de monedas de Estados participantes con cargo a la cuenta 136.

a.3) Por el importe de las diferencias de cambio positivas procedentes de los contratos u operaciones especulativos de tipo de cambio, con cargo, en general, a cuentas del grupo 5.

b) Se cargará con abono a la cuenta 129.

El movimiento de la cuenta 7681 coincide con el previsto en el Plan General de Contabilidad para la cuenta 768.

3. La cuenta 669 «Otros gastos financieros» prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, se desarrolla en las siguientes cuentas de cuatro cifras:

6690. «Gastos por diferencias derivadas del redondeo euro».

6691. «Otros gastos financieros».

El movimiento de la cuenta 6690 es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de las diferencias derivadas del redondeo que puedan ponerse de manifiesto por la conversión, con abono a cuentas de los distintos grupos.

b) Se abonará con cargo a la cuenta 129.

El movimiento de la cuenta 6691 coincide con el previsto en el Plan General de Contabilidad para la cuenta 669.

4. La cuenta 769 «Otros ingresos financieros», prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, se desarrolla en las siguientes cuentas de cuatro cifras:

7690. «Ingresos por diferencias derivadas del redondeo euro».

7691. «Otros ingresos financieros».

El movimiento de la cuenta 7690 es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de las diferencias derivadas del redondeo que puedan ponerse de manifiesto por la conversión, con cargo a cuentas de los distintos grupos.

b) Se cargará con abono a la cuenta 129.

El movimiento de la cuenta 7691 coincide con el previsto en el Plan General de Contabilidad para la cuenta 769.

5. La cuenta 678 «Gastos extraordinarios», prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, se desarrolla en las siguientes cuentas de cuatro cifras:

6780. «Gastos producidos por la introducción del euro».

6781. «Otros gastos extraordinarios».

El movimiento de la cuenta 6780 es el siguiente:

a) Se cargará en general por el importe de los gastos de carácter significativo derivados de la introducción del

euro, con abono, en general, a cuentas del grupo 5 o, en su caso, del subgrupo 14.

b) Se abonará con cargo a la cuenta 129.

6. Se crea la cuenta 119 «Diferencias por ajuste del capital a euros», que figurará en el pasivo del balance y recogerá las diferencias que surjan como consecuencia de la conversión a euros de la cifra de capital de acuerdo con el contenido de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro.

29720 *ORDEN de 15 de diciembre de 1998 por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte.*

La Orden de 30 de enero de 1987 aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación, tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el entonces General sobre las Sucesiones. Dichos precios medios de venta han venido siendo actualizados para los diferentes años por sucesivas Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda. La Orden de 16 de diciembre de 1991, estableció, por primera vez, la posibilidad de utilizar los precios medios de venta como medio de comprobación de valores en la transmisión de embarcaciones y aeronaves usadas, que se aprobaron en el anexo II de la mencionada Orden, teniendo en cuenta el porcentaje que correspondiese en función de los años de utilización de las naves, que se recogían en el anexo III. Por su parte, la Orden de 18 de diciembre de 1992, en su anexo IV, estableció una nueva tabla de porcentajes en función de los años de utilización de los vehículos de turismo, todo terreno y motocicletas ya matriculados. La última actualización realizada se ha llevado a efecto por la Orden de 16 de diciembre de 1997, en la que se introdujeron dos novedades: La primera, la eliminación de los precios medios de las aeronaves al constatarse la inexistencia de un mercado de aeronaves usadas, realizándose, por el contrario, operaciones aisladas de alto valor, que permiten que la Administración competente pueda valorar individualmente cada aeronave, cuya depreciación, además, no es homogénea en el tiempo, por lo que no se adaptaba a su plasmación en una lista de precios; la segunda, consistió en establecer que los precios medios de venta fuesen utilizables como medios de comprobación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Por otra parte, la Orden de 29 de abril de 1994, por la que se aprueba el modelo de declaración-liquidación que debe utilizarse en las transmisiones de determinados medios de transportes usados sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que para la práctica de la liquidación se podrá tomar en cuenta los precios medios de venta establecidos anualmente en Orden Ministerial.

Por todo lo anterior procede actualizar para 1999, los precios medios de venta y los porcentajes aplicables a los mismos, con una novedad respecto a las Órdenes de ejercicios anteriores: La modificación de la tabla de porcentajes de depreciación contenida en el anexo IV de la Orden, para adecuarla al mercado del automóvil, que desde 1992, año en que se introdujo la tabla anterior ha experimentado algunos cambios. Con este fin se ha procedido a elaborar una nueva tabla que tome en cuenta