

## I. DISPOSICIONS GENERALS

### MINISTERI D'ECONOMIA I HISENDA

**6710** *Ordre EHA/1037/2010, de 13 d'abril, per la qual s'aprova el Pla general de comptabilitat pública.*

El Pla general de comptabilitat pública aprovat mitjançant l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 6 de maig de 1994 (PGCP'94) ha estat el pla comptable marc per a totes les administracions públiques. Aquest pla comptable va prendre com a referència el Pla general de comptabilitat per a l'empresa (PGC) aprovat pel Reial decret 1643/1990, de 20 de desembre, amb les adaptacions pròpies a les característiques jurídiques i econòmiques de les administracions públiques.

L'Ordre que va aprovar el PGCP'94 va establir que l'havien d'aplicar obligatòriament les administracions públiques estatals a partir de l'1 de gener de 1995. Mitjançant resolucions de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat es van aprovar amb posterioritat adaptacions concretes a l'Administració General de l'Estat, a les entitats gestores i serveis comuns de la Seguretat Social, a alguns organismes autònoms i a altres entitats que han d'aplicar el PGCP'94.

Pel que fa a les entitats locals, d'acord amb l'article 203 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, aprovat per l'article únic del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, la competència per aprovar el Pla general de comptabilitat, que ha de ser conforme al Pla general de comptabilitat pública, correspon al ministre d'Hisenda (actual ministra d'Economia i Hisenda). Mitjançant les ordres EHA/4041/2004, EHA/4042/2004 i EHA/4040/2004, de 23 de novembre, es van aprovar les instruccions del model normal, simplificat i bàsic de comptabilitat local, que van tenir com a objectiu fonamental adaptar els criteris comptables per a les entitats locals als principis recollits en el PGCP'94 i que van substituir les instruccions de comptabilitat aprovades l'any 1990.

Totes les reformes de la comptabilitat pública dutes a terme al nostre país han pretès arribar a l'objectiu de la normalització comptable. Aquest objectiu ha seguit diferents línies: en primer lloc, s'ha buscat la normalització dels criteris comptables aplicats per les diferents administracions públiques sotmeses al PGCP; en segon lloc, s'ha pretès, en la mesura del possible, la normalització amb els principis comptables aplicables a les empreses i, finalment, s'han pres com a referent els pronunciaments comptables internacionals.

En l'àmbit de les normes internacionals, una de les novetats més importants dels últims anys ha estat l'elaboració de les Normes internacionals aplicables a la comptabilitat del sector públic (NIC-SP), elaborades per la Federació Internacional de Comptables (IFAC), a través de l'IPSASB, «Junta de Normes Comptables Internacionals per al Sector Públic». Per bé que en l'àmbit de la comptabilitat pública no existeix una norma de la Unió Europea que obligui els estats membres a aplicar les NIC-SP, la IFAC en recomana l'adopció, amb la finalitat d'aconseguir una informació consistent i comparable entre les entitats del sector públic dels diferents països.

Amb l'aprovació d'aquest Pla general de comptabilitat pública es pretén aconseguir diversos objectius:

En primer lloc, encara que les NIC-SP no tenen caràcter obligatori, com passa en alguns casos en l'àmbit de les empreses amb les NIC-NIIF, s'ha considerat convenient adaptar el Pla general de comptabilitat pública a les normes esmentades, en els aspectes que s'han considerat necessaris per avançar en el procés de normalització comptable, per millorar la qualitat de la informació comptable en el sector públic espanyol.

En segon lloc, la reforma mercantil en matèria comptable duta a terme recentment al nostre país a través de la Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional amb base en la normativa de la Unió Europea, i el desplegament reglamentari posterior mitjançant el Reial decret

1514/2007, de 16 de novembre, que aprova el Pla general de comptabilitat, i el Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, que aprova el Pla general de comptabilitat per a la petita i mitjana empresa, fan necessari modificar el PGCP'94. Per aconseguir la normalització comptable amb el Pla de comptabilitat aplicable a les empreses, en la mateixa línia que la seguida amb el PGCP'94, s'ha pres com a model el Pla general de comptabilitat per a l'empresa, amb les especialitats pròpies de les entitats del sector públic al qual va dirigit.

En tercer lloc, l'experiència en l'aplicació del PGCP'94, les exigències creixents per millorar la informació al sector públic i els principis d'eficàcia i eficiència en la utilització dels recursos públics han comportat la necessitat d'incloure en els comptes anuals una informació complementària a la informació financera i pressupostària que permeti donar suport a l'adopció racional de decisions. En aquest context, s'ha inclòs per primera vegada en els comptes anuals del sector públic informació de costos per activitats i uns indicadors pressupostaris, financers i de gestió, que amplien els elements d'informació per a la millora de la gestió pública.

Per tot això, i amb l'objectiu de continuar amb el procés de normalització comptable assenyalat, la Intervenció General de l'Administració de l'Estat va iniciar el procés de modificació del PGCP'94 mitjançant l'elaboració d'un esborrany de Pla general de comptabilitat pública adaptat a les NIC-SP. A aquests efectes, es va crear un grup de treball integrat per representants de l'Administració estatal, autonòmica i local i de l'àmbit acadèmic, amb l'objectiu d'analitzar i debatre les propostes de modificació al contingut de l'esmentat esborrany.

El Pla que ara s'aprova substitueix l'aprovat per l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 6 de maig de 1994, i d'acord amb el que preveu l'article únic d'aquesta Ordre, s'aprova amb el caràcter de pla comptable marc per a totes les administracions públiques. Aquest article estableix que és d'aplicació obligatòria per a les entitats que integren el sector públic administratiu estatal. Pel que fa a les entitats que integren el sistema de la Seguretat Social, l'aplicació d'aquest Pla requereix que la Intervenció General de la Seguretat Social elabori una adaptació del Pla general de comptabilitat pública per a la seva aprovació per la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.

La disposició addicional única de la present Ordre estableix que la utilització en l'àmbit del sector públic administratiu estatal del model de revaloració que preveu la norma de reconeixement i valoració 2a del Pla general de comptabilitat pública per a la valoració posterior de l'immobilitzat material, inversions immobiliàries i immobilitzat intangible requereix una autorització prèvia de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.

La disposició transitòria primera conté les regles generals per a la transició al Pla general de comptabilitat pública en el primer exercici de la seva aplicació. Pel que fa a la valoració dels elements patrimonials, amb una idea de simplificació, es manté, amb caràcter general, la valoració existent en la data esmentada, amb les excepcions que recull la disposició transitòria segona. La contrapartida dels ajustos realitzats és el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», amb les excepcions que preveu la disposició transitòria segona.

La disposició transitòria segona recull les regles per a la valoració i registre de determinades partides els criteris de registre i reconeixement de les quals pateixen canvis en el Pla general de comptabilitat pública, com són les infraestructures, inversions militars especialitzades i patrimoni històric existents amb anterioritat a la seva entrada en vigor, determinats actius i passius financers i les inversions realitzades per l'entitat en el patrimoni d'entitats de dret públic del grup, multigrup o associades. Aquesta disposició també recull el traspàs dels comptes que afecten el patrimoni rebut i lliurat en cessió i en adscripció, i el patrimoni lliurat a l'ús general.

La disposició transitòria tercera conté la informació que s'ha d'incloure en els comptes anuals del primer exercici en què s'apliqui el Pla general de comptabilitat pública. Així, amb la finalitat de facilitar-ne l'elaboració, s'estableix que no s'han de reflectir en el balanç, en el compte del resultat econòmic patrimonial ni a la resta d'estats que incloguin informació comparativa les xifres de l'exercici o exercicis anteriors, sense perjudici que en la memòria dels comptes esmentats es reflecteixin el balanç i el compte del resultat econòmic

patrimonial de l'exercici anterior. Així mateix, en la memòria d'aquests comptes anuals s'ha de crear un apartat amb la denominació d'«Aspectes derivats de la transició a les noves normes comptables», en què s'ha d'incloure una explicació de les principals diferències entre els criteris comptables aplicats en l'exercici anterior i els actuals, així com la quantificació de l'impacte que produeix aquesta variació de criteris comptables en el patrimoni net de l'entitat.

La disposició transitòria quarta regula la vigència de les adaptacions del PGCP'94 aplicables a les entitats del sector públic administratiu estatal en tot el que no s'oposi al que estableix la present Ordre.

La disposició derogatòria única estableix la derogació de totes les normes del mateix rang o inferior en el que contradiguin el que disposa la present Ordre o s'hi oposin, i deroga expressament l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 6 de maig de 1994, per la qual s'aprova el Pla general de comptabilitat pública.

La disposició final única estableix l'entrada en vigor de la present Ordre l'endemà de la publicació en el «Butlletí Oficial de l'Estat». No obstant això, per a les entitats del sector públic administratiu estatal, és aplicable a partir de l'1 de gener de 2011, sense perjudici del que estableix l'article únic per a les entitats que integren el sistema de la Seguretat Social.

El Pla general de comptabilitat pública, que s'aprova per aquesta Ordre, s'estructura en cinc parts que van precedides d'una introducció en la qual s'expliquen les característiques fonamentals del Pla general de comptabilitat pública i les principals diferències respecte al PGCP'94.

La primera part, marc conceptual de la comptabilitat pública, recull els documents que integren els comptes anuals, els principis comptables públics, els requisits de la informació comptable, les definicions dels elements dels comptes anuals i els criteris generals de registre i de valoració d'aquests, que han de conduir els comptes anuals a mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat econòmic patrimonial i de l'execució del pressupost de l'entitat comptable. Aquest marc conceptual harmonitza els conceptes comptables bàsics i constitueix el suport per a l'anàlisi i la interpretació de les normes comptables.

La segona part, normes de reconeixement i valoració, conté el desplegament dels principis comptables i altres disposicions recollides a la primera part del marc conceptual. En aquesta part es recullen els criteris de registre i valoració aplicables a diversos elements patrimonials.

La tercera part, comptes anuals, inclou les normes d'elaboració dels comptes esmentats, en què es recullen les regles que afecten la seva formulació, així com les normes aclaridores a cada un dels documents que els integren. Els comptes anuals de les entitats s'han d'adaptar als models que estableix aquesta part del Pla general de comptabilitat pública. El balanç, el compte del resultat econòmic patrimonial, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat fluxos d'efectiu, l'estat de liquidació del pressupost i la memòria són els documents que integren els comptes anuals.

La quarta part, quadre de comptes, conté els grups, subgrups i comptes, mantenint la classificació decimal del PGCP'94. Els comptes dels grups 1 a 5 contenen els comptes de balanç, els grups 6 i 7 els de gestió i altres components del resultat. S'hi han incorporat dos nous grups, el 8 i el 9, per incloure les despeses i ingressos imputats al patrimoni net, respectivament. Com a novetat cal destacar la supressió del caràcter obligatori dels comptes de control pressupostari del grup 0 (comptes que reflecteixen respecte als crèdits per a despeses i a les previsions d'ingressos que figuren en el pressupost, així com respecte als avançaments de tresoreria, les fases que precedeixen el reconeixement de l'obligació o del dret), ja que aquestes operacions no tenen efectes de caràcter econòmic patrimonial, sense perjudici que es registrin per partida simple en la comptabilitat de desenvolupament d'execució del pressupost i es faciliti la informació corresponent en els comptes anuals.

La cinquena part, definicions i relacions comptables, inclou les dels grups, subgrups i comptes que preveu la quarta part. Les relacions comptables defineixen els motius més

comuns de càrrec i abonament dels comptes, sense esgotar totes les possibilitats que admeten.

L'aprovació d'aquesta Ordre es realitza a proposta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, d'acord amb les competències que li atorga a aquest centre directiu l'article 125.1.a) de la Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària, per promoure l'exercici de la potestat reglamentària en matèria comptable atribuïda al ministre d'Hisenda (actual ministra d'Economia i Hisenda) per aquesta Llei i proposar-li a aquest l'aprovació del Pla general de comptabilitat pública.

L'article 124.a) de la Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària, atribueix al ministre d'Hisenda (actual ministra d'Economia i Hisenda), a proposta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, la competència per aprovar el Pla general de comptabilitat pública, en el qual s'han de recollir i desplegar els principis comptables públics.

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

*Article únic. Aprovació del Pla general de comptabilitat pública.*

S'aprova, amb el caràcter de pla comptable marc per a totes les administracions públiques, el Pla general de comptabilitat pública, el text del qual s'insereix a continuació.

El Pla general de comptabilitat pública és d'aplicació obligatòria per a les entitats integrants del sector públic administratiu estatal.

No obstant això, l'aplicació del Pla general de comptabilitat pública en l'àmbit de la Seguretat Social requereix la seva adaptació prèvia. D'acord amb el que preveu l'article 125.3.b) de la Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària, correspon a la Intervenció General de la Seguretat Social elaborar l'adaptació de l'esmentat Pla a les entitats que integren el sistema de la Seguretat Social i sotmetre'l per a la seva aprovació a la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.

*Disposició addicional única. Aplicació del model de revaloració per a la valoració posterior de l'immobilitzat material, inversions immobiliàries i immobilitzat intangible en el sector públic administratiu estatal.*

En l'àmbit del sector públic administratiu estatal, la utilització del model de revaloració previst en la norma de reconeixement i valoració 2a, «Immobilitzat material», del Pla general de comptabilitat pública per a la valoració posterior de l'immobilitzat material, inversions immobiliàries i immobilitzat intangible requereix l'autorització prèvia de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.

*Disposició transitòria primera. Regles generals per a l'aplicació del Pla general de comptabilitat pública, en el primer exercici de la seva aplicació.*

1. L'aplicació del Pla general de comptabilitat pública, en la data d'obertura del primer exercici de la seva aplicació, s'ha d'efectuar d'acord amb els criteris següents:

a) Una vegada realitzat l'assentament d'obertura de la comptabilitat de l'exercici en què s'apliqui per primera vegada el Pla general de comptabilitat pública, utilitzant els mateixos comptes que en l'assentament de tancament de l'exercici anterior, s'ha d'ajustar aquest assentament d'obertura amb la finalitat que en la data esmentada quedin registrats tots els actius i passius el reconeixement dels quals exigeix el Pla general de comptabilitat pública i es donin de baixa totes les partides (tots els actius i passius) el reconeixement de les quals no estigui permès per aquest Pla.

No obstant això, les infraestructures, les inversions militars especialitzades i els béns del patrimoni històric existents a l'entitat amb anterioritat a l'entrada en vigor del Pla general de comptabilitat pública, però no activats en virtut del que estableix el Pla general de comptabilitat pública anterior, poden no incorporar-se a l'actiu quan la seva valoració no es pugui efectuar de forma fiable.

b) Així mateix, en la data esmentada s'han d'efectuar les reclassificacions dels elements patrimonials que correspongui, d'acord amb les definicions i els criteris comptables inclosos en el Pla general de comptabilitat pública.

2. Una vegada efectuats els ajustos a què es refereix l'apartat anterior, es manté la valoració de tots els elements patrimonials, amb les excepcions de la disposició transitòria següent.

A partir de la data esmentada les operacions que afectin els elements patrimonials referits s'han d'efectuar aplicant els criteris i normes del Pla general de comptabilitat pública.

3. La contrapartida dels ajustos esmentats en els apartats 1 i 2 anteriors és el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», amb les excepcions que preveu la disposició transitòria segona.

*Disposició transitòria segona. Regles específiques per a la valoració i registre de determinades partides.*

Als efectes del que estableix l'apartat 2 de la disposició transitòria primera, per a la valoració inicial de les partides que es detallen en aquesta disposició s'han de tenir en compte les regles especials següents:

a) Patrimoni rebut en adscripció. El saldo del compte representatiu en l'anterior Pla general de comptabilitat pública del patrimoni rebut en adscripció s'ha de saldar contra el compte 100, «Patrimoni», a través del subcompte 1001, «Aportació de béns i drets».

b) Patrimoni lliurat en adscripció i patrimoni lliurat a l'ús general. El saldo dels comptes representatius del patrimoni lliurat en adscripció i del patrimoni lliurat a l'ús general en l'anterior Pla general de comptabilitat pública s'ha de cancel·lar contra el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors».

c) Patrimoni lliurat en cessió. El saldo del compte representatiu del patrimoni lliurat en cessió s'ha de cancel·lar contra el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors».

d) Patrimoni rebut en cessió. El saldo del compte representatiu en l'anterior Pla general de comptabilitat pública del patrimoni rebut en cessió s'ha de saldar contra el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», per l'import de l'amortització acumulada corresponent als béns rebuts en cessió que siguin amortitzables i contra el compte 130, «Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda», pel saldo restant del compte.

e) Infraestructures, inversions militars especialitzades i patrimoni històric. Quan l'entitat opti per la incorporació en el balanç inicial de les infraestructures, inversions militars especialitzades o els béns del patrimoni històric adquirits o construïts amb anterioritat a l'entrada en vigor del Pla general de comptabilitat pública i no activats, s'han de donar d'alta pel seu valor raonable en la data esmentada, sempre que no es pugui establir el valor comptable corresponent al seu preu d'adquisició o cost de producció original i imports posteriors susceptibles d'activació, amb abonament al compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors».

f) Actius i passius financers.

D'acord amb la disposició transitòria primera, els comptes en què s'hagin registrat les despeses a distribuir o, si s'escau, els ingressos a distribuir, de l'endeutament s'han de saldar contra els comptes representatius dels deutes corresponents. A més, els actius i passius financers s'han de classificar en la data de l'obertura, en les categories que corresponguin de les que preveuen les normes de reconeixement i valoració 8a2 i 9a2, tenint en compte la situació i les expectatives existents en la data esmentada.

Els instruments financers derivats s'han de classificar en les categories d'«Actius financers a valor raonable amb canvis en resultats» o «Passius financers a valor raonable amb canvis en resultats», segons que correspongui, llevat que es designin com a instruments de cobertura i aquesta compleixi els requisits de la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables».

Així mateix, per al càlcul del tipus d'interès efectiu s'ha de prendre com a data inicial de referència la data d'obertura del primer exercici d'aplicació del Pla general de comptabilitat pública.

Els actius i passius financers que es classifiquin en les categories d'«Actius financers a valor raonable amb canvis en resultats» i «Passius financers a valor raonable amb canvis en resultats» s'han de valorar pel seu valor raonable en la data del balanç d'obertura. Les diferències que es produeixin com a conseqüència d'aquestes valoracions s'han d'imputar al compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors».

Els actius financers que es classifiquin com a «Actius financers disponibles per a la venda» s'han de valorar igualment pel seu valor raonable en la data del balanç d'obertura. Les diferències que sorgeixin d'aquesta valoració s'han d'imputar al compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».

La resta d'actius i passius financers s'han de valorar pel seu valor comptable al tancament de l'últim exercici en què s'apliqui el Pla general de comptabilitat pública anterior, llevat de les inversions en el patrimoni d'entitats de dret públic del grup, multigrup i associades, que s'han de valorar de conformitat amb el que preveu l'apartat g) següent.

g) Inversions en el patrimoni d'entitats de dret públic del grup, multigrup i associades anteriors a l'entrada en vigor del Pla general de comptabilitat pública.

Les inversions realitzades per l'entitat en el patrimoni d'entitats de dret públic del grup, multigrup o associades amb anterioritat a l'entrada en vigor del Pla general de comptabilitat pública s'han de valorar, en els casos en què no es pugui establir el valor comptable corresponent al seu cost, pel valor recuperable d'aquestes el primer dia de l'aplicació de l'esmentat Pla, i per determinar-lo, llevat que hi hagi una evidència millor, s'ha de tenir en compte el patrimoni net de l'entitat participada corregit per les plusvàlues tàcites existents en la data de la valoració, i s'ha de donar d'alta contra el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors».

h) Cobertures comptables.

Els instruments financers derivats que es designin en la data de l'obertura com a instruments de cobertura s'han de valorar d'acord amb el que estableix l'apartat 5.1 de la norma de reconeixement i valoració 10a, «Cobertures comptables». La diferència que pugui existir entre l'esmentat valor i el valor comptable pel qual figurin en el balanç de tancament de l'últim exercici anterior a l'aplicació del Pla general de comptabilitat pública s'ha d'imputar al compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors».

Els actius o passius financers que s'hagin designat partides cobertes s'han de valorar en el balanç d'obertura segons els criteris que assenyala el punt f) anterior, segons la categoria en la qual es classifiquin.

i) Provisions per obligacions assumides derivades del desmantellament o retir i altres d'associades a l'immobilitzat material, com ara els costos de rehabilitació del lloc sobre el qual s'assenta, s'han de calcular i comptabilitzar pel valor actual que tinguin en la data del balanç d'obertura contra el compte representatiu del bé.

*Disposició transitòria tercera. Informació que s'ha d'incloure en els comptes anuals del primer exercici en què s'apliqui el Pla general de comptabilitat pública.*

Els primers comptes anuals que es formulin aplicant el Pla general de comptabilitat pública s'han d'elaborar amb els criteris següents:

1. No s'han de reflectir en el balanç, en el compte del resultat econòmic patrimonial ni a la resta d'estats que incloguin informació comparativa les xifres relatives a l'exercici o exercicis anteriors.

Sense perjudici d'això, en la memòria dels esmentats comptes anuals s'han de reflectir el balanç i el compte del resultat econòmic patrimonial inclosos en els comptes anuals de l'exercici anterior.

2. Així mateix, en la memòria d'aquests primers comptes anuals s'ha de crear un apartat amb la denominació d'«Aspectes derivats de la transició a les noves normes comptables», en què s'ha d'incloure una explicació de les principals diferències entre els criteris comptables aplicats en l'exercici anterior i els actuals, així com la quantificació de l'impacte que produeix aquesta variació de criteris comptables en el patrimoni net de l'entitat.

Disposició transitòria quarta. *Desplegaments normatius anteriors a l'entrada en vigor del Pla general de comptabilitat pública.*

Les adaptacions del Pla general de comptabilitat pública anterior i altres disposicions de desplegament comptable aplicables a les entitats del sector públic administratiu estatal en vigor en la data de publicació d'aquesta Ordre segueixen aplicant-se en tot el que no s'oposi al que estableix aquesta fins que, si s'escau, s'aprovin les noves adaptacions o disposicions de desplegament.

Disposició derogatòria única. *Derogació normativa.*

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

Queda derogada expressament l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 6 de maig de 1994 per la qual s'aprova el Pla general de comptabilitat pública.

Disposició final única. *Entrada en vigor.*

La present Ordre entra en vigor l'endemà de la publicació en el «Butlletí Oficial de l'Estat».

No obstant això, és aplicable, per a les entitats integrants del sector públic administratiu estatal, a partir de l'1 de gener de 2011, sense perjudici del que disposa l'article únic d'aquesta Ordre respecte a les entitats que integren el sistema de la Seguretat Social.

Madrid, 13 d'abril de 2010.—La vicepresidenta segona del Govern i ministra d'Economia i Hisenda, Elena Salgado Méndez.

## PLA GENERAL DE COMPTABILITAT PÚBLICA

### ANNEXOS

#### Introducció

El Pla general de comptabilitat pública, que es va aprovar mitjançant l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 6 de maig de 1994 (d'ara endavant, PGCP'94), ha continuat la línia iniciada amb el primer Pla general de comptabilitat pública de 1981 per a l'assoliment de la normalització comptable en l'àmbit de les administracions públiques i amb la comptabilitat empresarial. El PGCP'94 va prendre com a referència el Pla general de comptabilitat per a l'empresa aprovat pel Reial decret 1643/1990, de 20 de desembre, amb les adaptacions pròpies a les característiques jurídiques i econòmiques de les administracions públiques.

Com a antecedents del PGCP'94, i entre les activitats que es van desenvolupar dins del procés de reforma de la comptabilitat pública, cal assenyalar l'elaboració dels Documents de principis comptables públics per la Comissió de Principis i Normes Comptables Públiques. Aquesta Comissió es va crear l'any 1990, a iniciativa de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat (d'ara endavant IGAE), i estava integrada per un ampli elenc de professionals de la comptabilitat i representants del món acadèmic i de l'Administració pública, en els seus tres nivells: estatal, autonòmic i local, amb l'encàrrec d'elaborar documents de principis comptables públics, amb el caràcter de recomanacions, que inspirassin la normativa comptable. Fruit del treball d'aquesta Comissió va ser l'elaboració dels Documents que recullen els principis i criteris comptables a aplicar, entre altres, als drets, obligacions, endeutament, transferències i subvencions, així com els requisits de la informació economicofinancera, que constitueixen un marc conceptual de la comptabilitat pública.

Com a conseqüència dels criteris comptables recollits en aquests Documents de principis comptables públics, es va considerar necessari elaborar un nou pla general de comptabilitat pública i es va aprovar el PGCP'94 com a pla comptable marc per a totes les administracions públiques, que va ser aplicat de manera obligatòria a partir de l'1 de gener de 1995 per les administracions públiques estatals. En l'actualitat, aquest PGCP'94 l'apliquen totes les entitats de l'Administració estatal i local que apliquen principis de comptabilitat pública. A l'Administració local, mitjançant tres ordres del Ministeri d'Economia i Hisenda de 23 de novembre de 2004, es van aprovar les Instruccions del model normal, simplificat i bàsic de comptabilitat local, que van tenir com a objectiu fonamental adaptar els criteris comptables per a les entitats locals als principis recollits en el PGCP'94, que per exigència del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, que aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, han de ser conformes al PGCP'94. A les comunitats autònomes, per bé que tenen competències per determinar el seu règim comptable, també s'ha seguit una tendència general de normalització i s'ha aplicat directament el PGCP'94 o un pla propi però harmonitzat amb l'esmentat Pla.

A partir de l'any 2003, la IGAE, a través de la Comissió de Comptabilitat Pública, successora de la Comissió de Principis i Normes Comptables Públiques, ha continuat els treballs d'elaboració d'estudis de comptabilitat pública i fins a la data actual s'han aprovat els Documents següents:

- «*Principis generals sobre comptabilitat analítica de les administracions públiques*», l'any 2004. Recull un marc conceptual i metodològic per a la implantació d'un sistema de comptabilitat analítica a les entitats del sector públic.
- «*Consolidació de comptes anuals del sector públic*», l'any 2006. Estableix un conjunt de criteris generals que poden servir com a marc de referència per a l'elaboració de comptes consolidats per les diferents administracions públiques espanyoles.
- «*Els indicadors de gestió en l'àmbit del sector públic*», l'any 2007. Recull els conceptes teòrics, classes d'indicadors i el procediment a seguir en el disseny i la implantació dels indicadors de gestió, així com la utilitat de la informació que proporcionen aquests indicadors en el marc de la gestió pública.



En l'àmbit empresarial, els últims anys la novetat principal en el procés normalitzador es produeix amb l'aprovació del Reglament 1606/2002, del Parlament Europeu i del Consell, de 19 de juliol de 2002, relatiu a l'aplicació de les Normes internacionals de comptabilitat (d'ara endavant NIC-NIIF) emeses pel Consell de Normes Internacionals de Comptabilitat (IASB). Per aplicació del dit Reglament, des de l'1 de gener de 2005 les societats els valors de les quals hagin estat admesos a cotització en un mercat regulat de qualsevol estat membre han d'aplicar les NIC-NIIF en els comptes consolidats. Pel que fa a la resta de societats, els estats membres poden permetre o requerir a aquestes societats que elaborin els seus comptes anuals o consolidats de conformitat amb les NIC-NIIF.

La Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional amb base en la normativa de la Unió Europea, va modificar el Codi de comerç, el Text refós de la Llei de societats anònimes i la Llei de societats de responsabilitat limitada per avançar en aquest procés de convergència internacional, i va autoritzar el Govern en la seva disposició final primera per aprovar el Pla general de comptabilitat per a les empreses.

Aquesta reforma de la legislació bàsica comptable va implicar l'aprovació d'un nou pla general de comptabilitat, com a desplegament bàsic i fonamental. El Pla general de comptabilitat per a les empreses (d'ara endavant PGC), aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, i el Pla general de comptabilitat per a les petites i mitjanes empreses, aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, tots dos en vigor des de l'1 de gener de 2008.

Paral·lelament, pel que afecta la reforma comptable en el sector públic, una de les novetats més importants dels últims anys ha estat l'aparició de les Normes internacionals aplicables a la comptabilitat del sector públic (NIC-SP) elaborades per la Federació Internacional de Comptables (IFAC), a través de l'IPSASB «Junta de Normes Comptables Internacionals per al Sector Públic» (inicialment Comitè del Sector Públic). Les NIC-SP estan basades en les NIC-NIIF, amb l'objectiu d'establir un marc de referència per a l'elaboració de la informació financera per les administracions públiques dels diferents països. Les NIC-SP són normes generals d'informació financera d'alta qualitat per a la seva aplicació a entitats del sector públic diferents de les empreses públiques.

En relació amb les NIC-SP, cal destacar que no existeix una norma de la Unió Europea que obligui els estats membres a aplicar-les, com sí que passa en l'àmbit empresarial amb les NIC-NIIF aprovades pel Reglament de la Comissió Europea; no obstant, la IFAC recomana adoptar-les amb la finalitat d'aconseguir una informació consistent i comparable entre les entitats del sector públic dels diferents països.

Es pot assenyalar que l'Assemblea General de les Nacions Unides va adoptar el juny de 2006 la decisió d'introduir les NIC-SP en un termini no superior a l'any 2010, fet que permetrà elevar la qualitat dels informes financers amb els corresponents beneficis en els àmbits del bon govern, la rendició de comptes i la transparència.

Al nostre país, la reforma de la comptabilitat pública que es va iniciar a principis dels anys 80 i totes les seves reformes posteriors han pretès assolir l'objectiu de normalització comptable. Aquest procés ha seguit diferents línies: en primer lloc, s'ha buscat la normalització dels criteris comptables aplicats per les diferents administracions públiques; en segon lloc, s'ha pretès, en la mesura que es pugui, la normalització amb els principis comptables aplicables a les empreses, i, finalment, s'han pres com a referent els pronunciaments comptables internacionals, en particular, les NIC-SP emeses per la IFAC.

Per tot això, i amb l'objectiu de continuar amb el procés de normalització comptable assenyalat, la IGAE va iniciar el procés de modificació del PGCP'94 i va constituir un grup de treball en què han estat representades les institucions i col·lectius relacionats amb la comptabilitat. En particular, el grup de treball ha estat compost per representants de la IGAE; de les intervencions generals de les comunitats autònomes; de la Intervenció General de la Seguretat Social; d'òrgans amb competències comptables de les entitats locals; de la Direcció General de Pressupostos del Ministeri d'Economia i Hisenda, de

l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, així com representants de l'àmbit acadèmic.

El Pla general de comptabilitat pública ha estat elaborat per la IGAE, que el va presentar al grup de treball en el qual s'han analitzat i debatut les propostes de modificació. Una vegada consensuat el seu contingut va ser presentat a la Comissió de Comptabilitat Pública, per a la seva discussió i aprovació en la reunió del dia 17 de novembre de 2008.

Aquest Pla general de comptabilitat pública es concep com un pla marc aplicable a totes les administracions públiques que té com a objectius:

En primer lloc, encara que com ja es va indicar anteriorment les NIC-SP no tenen caràcter obligatori, s'ha adaptat el Pla general de comptabilitat pública a les NIC-SP emeses per la IFAC, en els aspectes que s'han considerat necessaris per avançar en el procés de normalització comptable. Amb l'adaptació a les NIC-SP es millora la qualitat de la informació comptable, amb la inclusió d'informació per abonar la presa de decisions de gestió i dels usuaris externs i facilitar una adequada rendició de comptes. També s'aconsegueix una millora en la comparabilitat de la informació, ja que s'apliquen uns criteris comptables normalitzats per a operacions que són similars en els diferents països i, per tant, s'incrementa la transparència de la informació comptable.

D'altra banda, per aconseguir la normalització comptable amb el PGC, en la mateixa línia que la seguida amb el PGCP'94, s'ha pres com a model el PGC aprovat pel Reial decret 1514/2007, amb les especialitats pròpies de les entitats del sector públic al qual va dirigit.

Un altre objectiu que s'ha pretès amb aquest Pla general de comptabilitat pública és incrementar la informació proporcionada pels comptes del PGCP'94. Per a les entitats que apliquen el PGCP'94, el resultat del compte econòmic patrimonial no constitueix un indicador suficient per avaluar la gestió, com passa en l'àmbit de les empreses; la informació financera i pressupostària ha de ser complementada amb informació addicional que permeti abonar l'adopció de decisions per a la gestió. En aquesta línia, s'ha inclòs per primera vegada en la memòria dels comptes anuals informació de costos per activitats i uns indicadors pressupostaris, financers i de gestió, que han de contribuir a millorar la qualitat de la informació comptable en el sector públic.

Finalment en relació amb la interpretació del contingut d'aquest Pla general de comptabilitat pública, cal assenyalar que no hi ha una aplicació directa de les NIC-SP, i això sense perjudici que es configuren com un referent de qualsevol futura disposició normativa que s'incorpori a la comptabilitat pública.

D'altra banda, es pot destacar que els Documents de principis comptables públics aprovats per la Comissió de Principis i Normes Comptables Públiques, que van constituir el marc conceptual del PGCP'94, es poden seguir aplicant en els aspectes que no s'oposin al que estableix el Pla general de comptabilitat pública.

El Pla general de comptabilitat pública presenta l'estructura següent i es divideix en les següents parts:

- Primera part: Marc conceptual de la comptabilitat pública.
- Segona part: Normes de reconeixement i valoració.
- Tercera part: Comptes anuals.
- Quarta part: Quadre de comptes.
- Cinquena part: Definicions i relacions comptables.

#### *Primera part*

El marc conceptual de la comptabilitat pública constitueix una novetat important i recull els requisits de la informació, els principis i els criteris comptables per al registre i la valoració dels elements patrimonials, amb la finalitat d'aconseguir l'objectiu de la imatge fidel. Aquest marc conceptual substitueix i amplia la primera part del PGCP'94 i conté sis apartats: 1r Imatge fidel dels comptes anuals; 2n Requisits de la informació a incloure en els comptes anuals; 3r Principis comptables; 4t Elements dels comptes anuals;

- 5è Criteris de registre o reconeixement comptable dels elements dels comptes anuals;  
6è Criteris de valoració.

En la seva redacció s'ha pres com a marc de referència la NIC-SP núm. 1: «Presentació d'estats financers»; el marc conceptual del IASB, amb les característiques específiques del sector públic, els Documents de principis comptables públics i el marc conceptual de la comptabilitat recollit a la primera part del PGC.

L'objectiu dels comptes anuals segueix sent, com en el PGCP'94, mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat econòmic patrimonial i de l'execució del pressupost de l'entitat comptable. S'introdueixen per tant dos documents nous en els comptes anuals: l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu.

Com a novetat, s'assenyala que a l'efecte d'aconseguir la imatge fidel a la qual han de conduir els comptes anuals, en la comptabilització de les operacions s'ha d'atendre la seva realitat econòmica i no només la seva forma jurídica. Constitueix un exemple d'aquesta regla la comptabilització de l'arrendament financer, en què la forma jurídica d'una transacció pot tenir una aparença diferent de l'autèntic fons econòmic, de manera que si se seguissin únicament les característiques derivades de la forma jurídica, els comptes anuals no reflectirien la imatge fidel de la situació financera i del resultat econòmic patrimonial de l'entitat.

La informació inclosa en els comptes anuals ha de complir els requisits de: claredat, rellevància, fiabilitat i comparabilitat. La major part d'aquests requisits de la informació ja estaven enunciats en la introducció del PGCP'94, i tots s'han inclòs en el marc conceptual del nou Pla general de comptabilitat pública, de manera que han passat a ser obligatoris.

Entre els requisits de la informació dels comptes anuals es pot destacar el de la fiabilitat, recollit a la NIC-SP 1. La informació és fiable quan està lliure d'errors materials i biaixos i es pot considerar imatge fidel del que pretén representar. El compliment d'aquest requisit implica que la informació sigui completa i objectiva, que prevalgui el fons econòmic de les operacions sobre la seva forma jurídica i que s'hagi de ser prudent en les estimacions i valoracions a efectuar en condicions d'incertesa.

Els principis comptables es presenten agrupats, distingint d'una banda els de caràcter econòmic patrimonial (gestió continuada, meritació, uniformitat, prudència, no-compensació i importància relativa) i, d'altra banda, els de caràcter pressupostari (imputació pressupostària i desafectació). Els antics principis comptables de preu d'adquisició, de correlació d'ingressos i despeses, de registre i d'entitat comptable, que figuraven en el PGCP'94, perden el caràcter de principis comptables en aquest nou Pla general de comptabilitat pública, si bé apareixen inclosos en altres parts del marc conceptual. Així, la correlació d'ingressos i despeses i de registre passa a l'apartat 5è de criteris de registre o reconeixement dels elements dels comptes anuals, el principi d'entitat comptable passa a l'apartat 1r d'imatge fidel, i el principi del preu d'adquisició s'inclou a l'apartat 6è, com un criteri de valoració més dels que estan especificats en aquest apartat.

Pel que fa al principi de prudència, encara que a la NIC-SP 1 figura entre les característiques qualitatives de la informació financera, s'ha inclòs entre els principis comptables, amb la finalitat d'aconseguir una homogeneïtat amb el PGC.

El principi de meritació s'enuncia de forma més general i es refereix no només als ingressos i despeses, sinó també als actius, passius i patrimoni net, de manera que aquest principi inclou totes les operacions de l'entitat.

Una novetat que cal assenyalar és la desaparició de la jerarquia dels principis comptables i, en casos de conflicte, ha de prevaler el principi que condueixi millor a l'objectiu que els comptes anuals expressin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i del resultat econòmic patrimonial de l'entitat.

La definició dels elements dels comptes anuals (actius, passius, patrimoni net, ingressos i despeses, ingressos i despeses pressupostaris i cobraments i pagaments), a l'apartat 4t del marc conceptual, constitueix una altra novetat que cal destacar.

Pel que fa als actius, a més de tenir-ne el control econòmic, ha de ser probable que l'entitat obtingui en un futur rendiments econòmics o un potencial de servei. Es distingeix, per tant, entre els actius utilitzats per generar fluxos nets d'entrada d'efectiu portadors de

«rendiments econòmics futurs» i actius utilitzats per subministrar béns i serveis portadors d'un potencial de servei, que es tracta d'actius que generen fluxos econòmics socials que beneficien la col·lectivitat. Una de les conseqüències de la definició dels actius és la desaparició dels coneguts en la regulació anterior com a «actius ficticis», com les despeses a distribuir en diversos exercicis, que no reuneixen els requisits d'actiu en el Pla general de comptabilitat pública.

Els passius es defineixen com a obligacions actuals sorgides com a conseqüència d'esdeveniments passats, l'extinció de les quals és probable que doni lloc a una disminució de recursos que incorporin rendiments econòmics o un potencial de servei. Entre els passius s'inclouen les provisions. L'actual provisió per a grans reparacions no reuneix la definició de passiu, per la qual cosa en el Pla general de comptabilitat pública es comptabilitza com una substitució. S'ha de destacar com a novetat que de la mateixa definició dels passius com a «obligacions actuals» en deriva la necessitat, amb caràcter general, d'actualitzar el seu valor.

En relació amb les definicions d'ingressos i despeses, constitueix una novetat important la previsió que determinats ingressos i despeses es comptabilitzin directament en el patrimoni net, sense perjudici, si s'escau, de la imputació posterior al compte del resultat econòmic patrimonial. En el nou Pla general de comptabilitat pública no s'identifica el concepte d'ingrés amb el component positiu del compte del resultat econòmic patrimonial, com passava en el PGCP'94. Aquest és el cas, per exemple, de la valoració pel valor raonable de determinats actius, ja que mentre romanen en balanç i no es deterioren, l'increment pel seu valor raonable s'imputa en un compte específic de patrimoni net, o el de les subvencions rebudes, que es comptabilitzen, amb caràcter general, com a ingressos en una partida específica de patrimoni net, i posteriorment s'imputen al resultat econòmic patrimonial d'acord amb la seva finalitat. Una conseqüència d'aquesta nova categoria d'ingressos i despeses imputats al patrimoni net és la necessitat de recollir en un nou estat dels comptes anuals, «estat de canvis en el patrimoni net», a més d'altres operacions, els ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net.

A l'apartat 5è del marc conceptual «Criteris de registre o reconeixement comptable dels elements dels comptes anuals» es recullen les condicions que han de complir per al seu reconeixement en els comptes esmentats. Així, les condicions que s'han de donar perquè els actius es reconeguin en el balanç són, a més de complir les definicions de l'apartat 4t anterior, que sigui probable obtenir rendiments econòmics o un potencial de servei i que la valoració sigui fiable. Per la seva banda, els passius s'han de reconèixer quan es consideri probable que, en el seu venciment i per liquidar l'obligació, es lliurin o cedeixin recursos que incorporin rendiments econòmics o un potencial de servei, i que el seu valor es pugui determinar amb fiabilitat. Respecte als ingressos i despeses, la fiabilitat en la seva valoració o estimació és un requisit necessari per reconèixer-los en el compte del resultat econòmic patrimonial o en l'estat de canvis en el patrimoni net. Pel que fa als actius i passius, despeses i ingressos que també tinguin reflex en l'execució del pressupost, el reconeixement es pot fer quan, d'acord amb el procediment establert en cada cas, es dictin els actes de reconeixement de despeses o ingressos pressupostaris. En tot cas, almenys, en la data de tancament, encara que no hagin estat dictats aquests actes, s'han de reconèixer en el compte del resultat econòmic patrimonial o en l'estat de canvis en el patrimoni net les despeses i ingressos meritats per l'entitat fins a la data esmentada. En el PGCP'94, aquesta última referència només es feia respecte a les despeses efectivament realitzades per l'entitat.

Els criteris de valoració que consten a l'apartat 6è del marc conceptual es despleguen posteriorment en les normes de reconeixement i valoració de la segona part del Pla general de comptabilitat pública, i la principal novetat és la incorporació del valor raonable, que s'utilitza per a la valoració de determinats actius i passius. En la valoració posterior de l'immobilitzat material i altres actius, es pot optar per utilitzar el model de la revaloració, en sintonia amb el que estableix la NIC-SP 17, «Propietats, planta i equip» (p. 39). En la comptabilitat pública, l'adopció d'aquest criteri de valoració no està condicionada, com passa en l'àmbit empresarial, per la regulació tributària, o per evitar el possible repartiment

d'ingressos no realitzats. En tot cas, el valor raonable ha d'estar referit a un valor de mercat fiable.

En relació amb el valor residual d'un actiu, es destaca la diferència entre vida útil i vida econòmica d'un actiu, ja que la primera fa esment a un concepte subjectiu de l'actiu, quant al seu període d'utilització per l'entitat, mentre que la vida econòmica és un concepte objectiu, que es relaciona amb el període durant el qual s'espera que l'actiu sigui utilitzable per un o més usuaris.

Un altre concepte que no es definia en el PGCP'94 és el valor realitzable net d'un actiu, que es defineix com l'import que es pot obtenir per la seva alienació al mercat de manera natural o no forçada, deduïnt els costos necessaris per portar-la a terme, així com, en el cas dels productes en curs, els costos estimats necessaris per acabar la seva producció, construcció o fabricació.

Cal esmentar també el valor en ús, que es defineix de manera diferent per als actius que incorporen rendiments econòmics futurs que per als actius portadors de potencial de servei. Per als primers, es defineix com el valor actual dels fluxos d'efectiu esperats a través de la seva utilització en el curs normal de l'activitat de l'entitat i, si s'escau alienació, actualitzats a un tipus d'interès de mercat sense risc. Per als actius portadors de potencial de servei, el valor en ús es defineix com el valor actual de l'actiu mantenint el seu potencial de servei, i s'estableix que la seva determinació s'ha de realitzar pel cost de reposició de l'actiu menys l'amortització acumulada calculada sobre la base d'aquest cost per reflectir l'ús ja efectuat de l'actiu.

Una altra novetat que cal assenyalar és la definició de l'import recuperable d'un actiu: és el més gran entre el seu valor raonable menys els costos de venda i el seu valor en ús. Aquest import recuperable s'utilitza per calcular el deteriorament de l'immobilitzat material, intangible, i inversions immobiliàries.

Finalment, s'inclou la definició del cost amortitzat d'un actiu o passiu financer, que s'utilitza en la valoració de crèdits i debits, que és el valor actual d'aquests utilitzant per a l'actualització el tipus d'interès efectiu. El cost amortitzat és l'import al qual inicialment va ser valorat un actiu o passiu financer, menys els reemborsaments del principal, més o menys, la part imputada en el compte del resultat econòmic patrimonial, mitjançant la utilització del tipus d'interès efectiu, de la diferència entre l'import inicial i el valor de reemborsament en el venciment, menys qualsevol reducció de valor per deteriorament en el cas dels actius financers. El tipus d'interès efectiu és el tipus que iguala el valor comptable de l'actiu o passiu financer amb els fluxos d'efectiu estimats al llarg de la vida d'aquest. Una de les conseqüències d'aquest canvi en el criteri de valoració dels deutes és la desaparició de les «despeses a distribuir en diversos exercicis», ja que amb la nova valoració al cost amortitzat, els rendiments implícits passen a meritarse i reconèixer-se com a valor més gran del deute al llarg de la seva vida utilitzant el tipus d'interès efectiu.

### *Segona part*

Comprèn les normes de reconeixement i valoració, que constitueixen un desenvolupament dels principis comptables i altres disposicions recollides a la primera part del marc conceptual. Aquestes normes són més àmplies que les que conté la cinquena part «Normes de valoració» del PGCP'94 i s'hi inclouen criteris aplicables a diversos elements patrimonials.

Com a novetat, en l'immobilitzat material s'incorpora en el preu d'adquisició el valor actual de les obligacions derivades del desmantellament de l'actiu i la restauració del seu emplaçament, en la mesura que es reconegui una provisió.

Es permet, de la mateixa manera que en el PGCP'94, l'activació de les despeses financeres, però s'exigeixen més requisits i condicions per a l'activació.

En relació amb el cost de producció, el tractament comptable és el que estava recollit en el PGCP'94, encara que s'ha concretat una mica més el procés de distribució dels costos indirectes.

Com s'ha comentat abans, cal destacar com a novetat l'admissió en la valoració posterior de l'immobilitzat material del valor raonable, que està en sintonia amb el que

recull la NIC-SP 17, quan les circumstàncies del mercat impliquin uns increments substancials en el preu, que facin que el valor comptable sigui poc significatiu respecte al seu valor real. A més, s'han establert unes cauteles respecte a la utilització del valor raonable, ja que només és aplicable en els casos en què existeixi un mercat prou significatiu i transparent que minimitzi el biaix que es podria produir en el càlcul de les plusvàlues.

Pel que fa a les permutes, se'n distingeixen dos casos en funció de si els actius intercanviats són o no similars des d'un punt de vista funcional o vida útil.

El tractament comptable de les provisions per a grans reparacions també experimenta un canvi respecte al PGCP'94. En el nou Pla general de comptabilitat pública, en la determinació de l'import de l'immobilitzat material s'ha de tenir en compte la incidència dels costos relacionats amb grans reparacions o inspeccions generals, i si aquests costos no estan especificats en l'adquisició o construcció es pot utilitzar el preu actual de mercat d'una reparació o inspecció general similar, i s'ha de comptabilitzar com una substitució i donar de baixa qualsevol import procedent d'una gran reparació que pugui romandre en el valor comptable de l'immobilitzat. Aquests costos s'han d'amortitzar de forma diferent de la de la resta de l'element, durant el període que hi hagi fins a la gran reparació o inspecció general.

Pel que fa a les amortitzacions, s'ha d'assenyalar com a novetat, que es permet l'amortització del cost del terreny quan inclogui costos de desmantellament, trasllat i rehabilitació, amortitzant aquesta porció del terreny al llarg del període en què s'obtinguin els rendiments econòmics o el potencial de servei per haver incorregut en aquestes despeses.

En la norma s'estableix la necessitat de revisar periòdicament la vida útil i el mètode d'amortització dels elements de l'immobilitzat material, i es poden utilitzar, entre altres, el mètode d'amortització lineal, el de taxa constant sobre valor comptable o el de suma d'unitats produïdes.

S'ha de fer esment a les correccions valoratives per deteriorament de valor que impliquen canvis respecte al PGCP'94. Es determina, amb caràcter general, com la quantitat que excedeixi el valor comptable al seu import recuperable, sempre que la diferència sigui significativa. S'entén per import recuperable el més gran entre el valor raonable menys els seus costos de venda i el seu valor en ús. La determinació d'aquest últim valor és diferent segons es tracti d'actius portadors de rendiments econòmics o de potencial de servei. La norma recull les circumstàncies que ha de tenir en compte l'entitat en el tancament de l'exercici per avaluar si hi ha cap indicatiu de deteriorament.

Respecte al registre dels casos particulars de l'immobilitzat material: infraestructures, inversions militars especialitzades i patrimoni històric, es produeix un canvi important. En el PGCP'94 aquests béns només es registraven en l'actiu quan s'estava desenvolupant la inversió, i es donaven de baixa amb càrrec a un compte de patrimoni quan es lliuraven a l'ús general. En el nou Pla general de comptabilitat pública, en sintonia amb el que recull la NIC-SP 17, s'han de registrar en comptabilitat quan compleixin la definició d'actiu i els criteris de reconeixement recollits en els apartats 4t i 5è del marc conceptual, casos en què s'han d'aplicar les normes de valoració de l'immobilitzat material. Pel que fa als béns del patrimoni històric, tenint en compte que de vegades és poc probable que el seu valor en termes culturals, mediambientals, o historicoartístic quedi reflectit en un preu de mercat, s'ha regulat en la norma que, quan no es puguin valorar de forma fiable, se n'ha de donar informació en la memòria.

Les inversions immobiliàries constitueixen una novetat en el Pla general de comptabilitat pública. Aquestes inversions estan previstes a la NIC-SP 16, «Propietats d'inversió». Es tracta d'immobles (terrenys o edificis) que es tenen per obtenir rendes, plusvàlues o totes dues, a través del seu arrendament o alienació, i no per al seu ús en la producció o subministrament de béns o serveis, ni per a fins administratius, ni per a la seva venda en el curs ordinari de les operacions. A aquestes inversions se'ls apliquen els criteris de valoració de l'immobilitzat material i, atès que la NIC-SP exigeix la presentació separada en el balanç d'aquest tipus d'inversions, s'ha inclòs en els comptes anuals, en el balanç, una partida específica en l'actiu no corrent per singularitzar-les.

Respecte al registre de l'immobilitzat intangible, s'exigeix addicionalment als criteris de reconeixement de l'actiu del marc conceptual (probabilitat en l'obtenció de rendiments econòmics o potencial de servei i fiabilitat en la valoració) la necessitat que l'immobilitzat intangible sigui identificable (pel fet de ser separable o haver sorgit de drets legals o contractuals).

Com a novetat, i en sintonia amb el que preveu la norma internacional NIC-NIIF 38, «*Actius intangibles*», es preveu la possibilitat que existeixin actius intangibles amb vida útil indefinida, en els casos en què no hi hagi un límit previsible al període al llarg del qual s'espera que generi rendiments econòmics o potencial de servei per a l'entitat; per exemple: una llicència que es pot anar renovant constantment a un cost que no es considera significatiu. Aquests actius no s'amortitzen, sense perjudici del seu possible deteriorament.

Quant al tractament comptable de les despeses de recerca, encara que la NIC-NIIF 38 exigeix, amb caràcter general, que s'imputin al compte de pèrdues i guanys, a fi i efecte d'aconseguir l'harmonització amb el PGC aplicable a les empreses, en aquest Pla general de comptabilitat pública es permet la seva activació quan es compleixin determinades condicions i s'estableix la seva amortització durant la seva vida útil, sempre dins el termini de cinc anys, de manera que té el mateix tractament que el PGCP'94. Pel que fa a les despeses de desenvolupament, en el nou Pla general de comptabilitat pública, si es compleixen totes les condicions que conté la norma, l'activació és obligatòria, a diferència del PGCP'94, en què l'activació era opcional. A més, quant a l'amortització de les despeses de desenvolupament capitalitzades s'ha d'efectuar durant la vida útil d'aquestes, que en principi es presumeix, llevat que hi hagi una prova en contra, que no és superior a cinc anys.

També s'ha d'esmentar el tractament comptable de les inversions realitzades sobre actius utilitzats en règim d'arrendament operatiu o cedits en ús per un període inferior a la vida econòmica del bé, que es comptabilitzen en una rúbrica de l'immobilitzat intangible. Aquest tractament comptable no coincideix amb el del PGC de les empreses, en què es tracten com a immobilitzat material, ja que si els actius rebuts en ús per un període inferior a la vida econòmica del bé es comptabilitzen en aquest nou Pla general de comptabilitat pública com a intangible, s'ha considerat coherent que les inversions realitzades sobre aquests béns es comptabilitzin com a valor més gran de l'intangible, operacions que són més freqüents en les administracions públiques que en les empreses. En les adaptacions al PGCP'94, aprovades per resolucions de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, aquestes inversions es consideraven despeses amortitzables.

En altre immobilitzat intangible es recullen les concessions administratives; els drets de traspàs; les cessions d'ús per un període inferior a la vida econòmica, quan no s'hagin de comptabilitzar com a arrendament financer, i els aprofitaments urbanístics que detenen les entitats locals, sempre que no estiguin materialitzats en terrenys.

La norma d'arrendaments i altres operacions de caràcter similar introdueix importants novetats respecte al PGCP'94, pel que fa a l'arrendament financer. La norma estableix que l'arrendament és financer quan de les condicions econòmiques d'un acord d'arrendament es dedueixi que es transfereixen substancialment tots els riscos i avantatges inherents a la propietat de l'actiu objecte del contracte; la norma regula els supòsits en què es presumeix que se cedeixen tots els riscos i avantatges.

Pel que fa als actius portadors de potencial de servei, s'ha considerat necessari establir criteris especials en relació amb l'arrendament financer. En aquest sentit, es presumeix, en tot cas, que per a aquest tipus d'actius la transferència dels riscos i avantatges inherents a la propietat de l'actiu objecte del contracte no es produeix quan l'entitat pública reté el potencial de servei públic que els actius esmentats tenen incorporats en generar fluxos econòmics socials que beneficien la col·lectivitat.

La norma estableix el registre comptable de l'operació des de la perspectiva de l'arrendatari i de l'arrendador. A diferència del PGCP'94, en què l'arrendatari registrava un immobilitzat immaterial, en el nou Pla general de comptabilitat pública l'arrendatari ha de registrar un actiu, segons la naturalesa del bé arrendat, i la contrapartida és un passiu

financer. L'actiu i el passiu es comptabilitzen en el nou Pla general de comptabilitat pública pel menor valor entre el valor raonable de l'actiu arrendat i el valor actual dels pagaments acordats amb l'arrendador durant el termini de l'arrendament, incloent-hi, si s'escau, l'opció de compra i amb exclusió de les quotes de caràcter contingent (import que depèn d'una variable establerta en el contracte), així com els costos dels serveis i despeses que no es puguin activar. L'arrendador, per la seva part, ha de registrar un dret a cobrar pel valor raonable del bé més els costos directes inicials de l'arrendador, i simultàniament ha de donar de baixa l'actiu pel seu valor comptable i registrar, si s'escau, un resultat de l'exercici.

A diferència del PGCP'94, s'ha regulat de forma específica el tractament comptable de la venda amb arrendament posterior que, en la mesura que es desprengui de les condicions econòmiques de l'operació que es tracta d'un mètode de finançament, l'arrendatari no ha de variar la qualificació de l'actiu, ni reconèixer resultats derivats d'aquesta transacció, i ha de registrar l'import rebut amb abonament a una partida de passiu financer. L'arrendador ha de comptabilitzar l'operació segons el que disposa la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

Una altra novetat del Pla general de comptabilitat pública són els actius en estat de venda. Són actius classificats inicialment com a no corrents el valor comptable dels quals es recupera mitjançant la seva venda en un futur pròxim, en lloc de pel seu ús continuat. Per aplicar aquesta classificació, l'actiu ha d'estar disponible en les seves condicions actuals per a la venda immediata, i aquesta ha de ser altament probable; la norma recull les circumstàncies que s'han de complir per considerar que aquesta venda sigui altament probable.

En sintonia amb el que estableix la norma NIIF-5, «*Actius no corrents mantinguts per a la venda i activitats interrompudes*», s'ha inclòs una partida específica en l'actiu corrent del balanç per recollir aquests actius, que no són objecte d'amortització. La norma recull també el tractament comptable de les reclassificacions entre actius en estat de venda i inversions immobiliàries, immobilitzat intangible o material, segons es tracti d'actius comptabilitzats segons el model de cost o el model de revaloració.

La norma 8a d'actius financers i la 9a de passius financers constitueixen una de les novetats més importants del Pla general de comptabilitat pública. En la seva redacció s'ha pres com a referència la NIC-SP- 15, «*Instruments financers: presentació i informació a revelar*»; la NIC-NIIF-32, «*Instruments financers*», i la NIC-NIIF-39, «*Instruments financers: reconeixement i valoració*».

En el nou Pla general de comptabilitat pública la valoració d'aquests actius i passius financers no depèn, com en el PGCP'94, de la seva naturalesa, sinó de la seva classificació inicial, que depèn, en alguns casos, del fet que l'entitat tingui la intenció de mantenir-los fins al venciment, o vendre'ls a curt termini. La norma defineix els actius financers com els diners en efectiu, els instruments de capital o de patrimoni net d'una altra entitat, els drets de rebre efectiu o un altre actiu financer d'un tercer o d'intercanviar amb un tercer actius o passius financers en condicions potencialment favorables.

Els actius financers es classifiquen, als efectes de la seva valoració, en: crèdits i partides a cobrar, inversions mantingudes fins al venciment, actius financers a valor raonable amb canvis en resultats, inversions en el patrimoni d'entitats del grup, multigrup i associades i actius financers disponibles per a la venda.

En els crèdits i partides a cobrar s'inclouen, a més dels crèdits per operacions derivades de l'activitat habitual de l'entitat, altres actius financers, que sense ser instruments de patrimoni ni negociar-se en un mercat actiu, generen fluxos d'efectiu d'import determinat o determinable, i respecte dels quals s'espera recuperar tot el desemborsament realitzat, exclòs el deteriorament creditici.

En les inversions mantingudes fins al venciment s'inclouen valors de deute amb venciment fix i fluxos d'efectiu d'import determinat o determinable, que es negocien en un mercat actiu i que l'entitat té, des del seu reconeixement i en qualsevol moment posterior, la intenció efectiva i la capacitat financera per conservar-los fins al seu venciment.



En els actius financers a valor raonable amb canvis en resultats s'inclouen: els actius financers que, negociant-se en un mercat actiu, s'adquireixen amb el propòsit de realitzar-los a curt termini, excepte els adquirits amb l'acord posterior de venda a un preu fix o al preu inicial més la rendibilitat normal del prestador i els derivats, excepte els que siguin contractes de garantia financera o hagin estat designats com a instruments de cobertura.

Les inversions en el patrimoni d'entitats del grup, multigrup i associades són les definides a les Normes per a la formulació de comptes anuals del sector públic, aprovades pel Ministeri d'Economia i Hisenda.

Els actius financers disponibles per a la venda són tots els actius financers que no compleixin els requisits per ser inclosos en alguna de les categories anteriors.

Cal esmentar com a novetat la valoració posterior a valor raonable dels actius financers a valor raonable amb canvis en resultats i els actius financers disponibles per a la venda (excepte els instruments de patrimoni que no es negociïn en un mercat actiu, que es valoren pel seu cost menys, si s'escau, les correccions valoratives per deteriorament), amb la diferència que, en el cas dels disponibles per a la venda, les diferències en el valor raonable es registren en el patrimoni net de l'entitat, fins a la seva alienació o deteriorament, moment en què s'han d'imputar a resultats.

També cal subratllar, com a canvi respecte al PGCP'94, la necessitat d'actualitzar la valoració dels crèdits i partides a cobrar. No obstant això, s'ha establert que els crèdits i partides a cobrar a curt termini que no tinguin un tipus d'interès contractual s'han de valorar pel seu valor nominal. Les partides a cobrar a llarg termini que no tinguin un tipus d'interès contractual es poden valorar pel nominal, i els préstecs concedits a llarg termini amb interessos subvencionats es poden valorar per l'import lliurat, quan l'efecte de la no-actualització globalment considerat sigui poc significatiu en els comptes anuals de l'entitat. Pel que fa a les fiances i dipòsits constituïts s'han de valorar sempre per l'import lliurat sense actualitzar.

S'introdueixen unes normes relatives a la reclassificació d'actius financers. La reclassificació suposarà que els actius financers passin d'una categoria a una altra i, per tant, ajustar les seves valoracions. La norma estableix les condicions en què es poden efectuar aquestes reclassificacions i algunes limitacions a aquestes.

Finalment, la norma regula la baixa d'actius financers. La principal novetat és la forma en què es registren les cessions d'actius financers quan l'entitat mantingui els riscos i avantatges inherents a la propietat d'aquest, cas en què no ha de donar de baixa l'actiu financer i ha de reconèixer un passiu financer per la contraprestació rebuda.

Per la seva banda, els passius financers es defineixen com una obligació exigible i incondicional de lliurar efectiu o un altre actiu financer a un tercer o d'intercanviar amb un tercer actiu o passius financers en condicions potencialment desfavorables.

Els passius financers es classifiquen, als efectes de la seva valoració, en: a) passius financers al cost amortitzat i b) passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

Els passius financers al cost amortitzat inclouen els debèits i partides a pagar per operacions derivades de l'activitat habitual; els deutes representats en valors negociables amb la intenció de mantenir-los fins al venciment i els que s'espera recomprar abans del venciment a preu de mercat en un termini superior a un any des de la seva emissió; els deutes representats en valors negociables emesos amb l'acord de recomprar-los abans del venciment a un preu fix o a un preu igual al d'emissió més la rendibilitat normal del prestador; els deutes amb entitats de crèdit i altres debèits i partides a pagar.

Els passius financers a valor raonable amb canvis en resultats inclouen els deutes representats en valors negociables emesos amb l'acord o objectiu de recomprar-los a curt termini, excepte en els que l'acord es fixi a un preu fix o igual al d'emissió més la rendibilitat normal i els derivats, excepte els contractes de garantia financera o si han estat designats com a instruments de cobertura.

En la mateixa línia que els actius financers, les partides a pagar amb venciment a curt termini que no tinguin un tipus d'interès contractual es valoren pel seu valor nominal. Les partides a pagar a llarg termini sense tipus d'interès contractual es poden valorar pel seu

valor nominal, i els préstecs rebuts a llarg termini amb interessos subvencionats es poden valorar per l'import rebut quan l'efecte de la no-actualització globalment considerat sigui poc significatiu en els comptes anuals de l'entitat. Les fiances i dipòsits rebuts es valoren sempre per l'import rebut sense actualitzar.

Respecte a la baixa dels passius financers, amb caràcter general, s'ha de registrar quan l'obligació s'hagi complert o cancel·lat. No obstant això, no s'ha de donar de baixa el passiu en el supòsit de compravendes dobles de passius propis quan la posterior venda del passiu recomprat es pacti a un preu fix o a un preu igual al de venda més la rendibilitat normal del prestador, ja que en aquests casos el fons econòmic d'aquestes operacions consisteix en la concessió d'un préstec, o la constitució d'un dipòsit financer, i el passiu propi rebut actua com a garantia.

També s'ha de destacar la inclusió del tractament comptable de determinats instruments financers que han anat apareixent com a conseqüència de la naturalesa dinàmica dels mercats financers. Com a novetats cal esmentar la inclusió del tractament comptable de l'intercanvi de passius financers i els contractes de garantia financera.

El tractament comptable de les cobertures és una altra de les novetats del Pla general de comptabilitat pública, i mitjançant una operació de cobertura un o diversos instruments financers denominats de cobertura són designats per cobrir un risc específicament identificat que pot tenir impacte en el compte del resultat o en l'estat de canvis en el patrimoni net, com a conseqüència de variacions en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu d'una o diverses partides cobertes. La norma recull els elements patrimonials que es poden designar com a instruments de cobertura i com a partides cobertes, així com els requisits que s'han de complir perquè una cobertura es pugui qualificar de cobertura comptable, la valoració de l'instrument de cobertura i de la partida coberta, així com la interrupció de la comptabilitat de cobertures.

Respecte a la norma de reconeixement i valoració núm. 11, «Existències», cal assenyalar com a novetat la possibilitat, en la mesura que sigui significatiu, de mantenir un inventari per la prestació de serveis amb contraprestació, cas en què les existències han d'incloure el cost de producció dels serveis, sempre que no s'hagi reconegut l'ingrés corresponent, en sintonia amb el que recull la NIC-SP 12, «*Inventaris*».

De la mateixa manera que en el PGCP'94, s'estableix la utilització amb caràcter general del mètode del preu mitjà o cost mitjà ponderat, i s'admet el mètode FIFO quan l'entitat el consideri més convenient per a la seva gestió. Tanmateix, en línia amb el que estableix la NIC-SP 12, no s'admet el mètode LIFO. La norma també assenyala que en cas que no es pugui assignar el valor pels mètodes anteriors, es pot determinar prenent el valor raonable menys un marge adequat.

La norma de reconeixement i valoració núm. 12, «Actius construïts o adquirits per a altres entitats», també constitueix una novetat en el Pla general de comptabilitat pública. Es refereix a les inversions gestionades per a altres ens en el PGCP'94, i en la seva redacció s'ha tingut en consideració la NIC-SP 11, «*Contractes de construcció*».

Quan es tracti de construcció dels béns, si els ingressos i els costos poden ser estimats amb prou grau de fiabilitat, els ingressos s'han de reconèixer en el resultat de l'exercici sobre la base del grau d'avançament o realització de l'obra al final de cada exercici, i els costos s'han de calcular d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració d'existències. Quan els ingressos i els costos no puguin ser estimats amb prou grau de fiabilitat, i en els casos en què els actius no els construeixi directament l'entitat gestora, els costos associats a la construcció o adquisició s'han de reconèixer com a existències, i els ingressos s'han de reconèixer quan els actius es lliurin a l'entitat destinatària d'aquests.

Per tant, es produeix un canvi respecte al PGCP'94 en què les inversions gestionades per a altres ens públics s'inclouen en el grup 2 d'immobilitzat, i restaven en l'actiu de l'entitat fins al moment del lliurament, en què es comptabilitzava la baixa amb imputació a un compte de despeses per subvencions.

La norma de reconeixement i valoració núm. 13, «Moneda estrangera», defineix el que s'entén com a partides monetàries i partides no monetàries. En cada data de presentació dels estats financers, les partides monetàries s'han de valorar aplicant el tipus de canvi al

comptat existent en aquesta data (es pot utilitzar un tipus de canvi mitjà del període –com a màxim mensual– llevat que aquest tipus hagi patit variacions significatives durant aquest període) i les diferències tant positives com negatives s'han de reconèixer en el compte del resultat econòmic patrimonial, excepte les partides designades com a instruments de cobertura, als quals és aplicable la norma de cobertures comptables. La norma recull el cas particular dels actius financers monetaris classificats com a disponibles per a la venda, en què la part del canvi associada a canvis en el cost amortitzat es reconeix com a resultats de l'exercici, i els altres canvis de valor es reconeixen en el patrimoni net.

Les partides no monetàries s'han de valorar aplicant el tipus de canvi de la data en què van ser registrades, i les valorades al valor raonable s'han de valorar aplicant el tipus de canvi al comptat de la data en què es va determinar el valor raonable, i les diferències de canvi s'han de reconèixer en el patrimoni net o en el resultat de l'exercici, en funció de com s'hagi registrat qualsevol canvi en la valoració d'aquest element patrimonial. Les amortitzacions s'han de calcular sobre l'import anteriorment calculat.

La norma de reconeixement i valoració núm. 14, «Impost sobre el valor afegit i impost general indirecte canari», no té canvis importants respecte a la norma de reconeixement i valoració corresponent del PGCP'94. La norma precisa que, sense perjudici del que estableix la norma relativa a canvis en criteris i estimacions comptables i errors, no han d'alterar les valoracions inicials les rectificacions en l'import de l'IVA suportat no deduïble, en particular, els ajustos que siguin conseqüència de la regularització derivada de la prorata definitiva, inclosa la regularització per béns d'inversió. Aquestes rectificacions s'han de reconèixer com a despesa o ingrés en el resultat de l'exercici.

La norma de reconeixement i valoració núm. 15, «Ingressos amb contraprestació», concreta els requisits que ha de complir la transacció perquè es puguin reconèixer els ingressos que en deriven. En el cas d'ingressos per vendes, a més dels criteris generals s'han de complir els següents: a) que l'entitat hagi transferit al comprador els riscos i avantatges de tipus significatiu, amb independència de la cessió o no del títol legal de propietat; b) que l'entitat no conservi cap implicació en la gestió corrent dels béns venuts, ni retengui el control efectiu d'aquests, i c) que les despeses associades amb la transacció puguin ser mesurades amb fiabilitat.

La norma de reconeixement i valoració núm. 16, «Ingressos sense contraprestació», en sintonia amb la NIC-SP 23, «*Ingressos de transferències sense contraprestació*», presenta com a principal novetat la possibilitat de reconèixer els ingressos per impostos quan tingui lloc el fet imposable i se satisfacin els criteris de reconeixement de l'actiu, i permet la utilització de models estadístics sempre que tinguin un alt grau de fiabilitat per determinar l'import de l'actiu quan la liquidació de l'impost es realitzi en un exercici posterior al de realització del fet imposable. A més, s'estableix que l'ingrés tributari s'ha de determinar pel seu import brut. Els beneficis que es paguin als contribuents a través del sistema tributari, que en altres circumstàncies es pagarien utilitzant un altre mitjà de pagament, constitueixen una despesa i s'han de reconèixer independentment, i s'ha d'incrementar l'ingrés per l'import d'aquestes despeses. En canvi, no s'ha d'incrementar l'ingrés per l'import de les despeses fiscals (deduccions), ja que són ingressos als quals es renuncia i no donen lloc a fluxos d'entrada o sortida de recursos.

Respecte a la norma de reconeixement i valoració núm. 17, «Provisions, actius i passius contingents», en sintonia amb el que recull la NIC-SP 19, «*Provisions, passius i actius contingents*», no s'aplica a les provisions en les quals es necessitin càlculs actuàrials per a la seva determinació (passius per retribucions a llarg termini al personal), ni les que afectin els beneficis socials.

Aquesta norma recull els criteris de reconeixement que s'han de complir per comptabilitzar una provisió; en particular: que hi hagi una obligació present (legal, contractual o implícita), com a resultat d'un esdeveniment passat, que sigui probable que l'entitat s'hagi de desprendre de recursos, i que es pugui fer una estimació fiable del seu import. Quan l'obligació no reuneixi els requisits anteriors i hi hagi un passiu contingent se n'ha d'informar a la memòria.

En relació amb els actius contingents, la norma estableix que se n'ha de facilitar informació a la memòria.

Una de les principals novetats respecte al PGCP'94 és la necessitat d'actualitzar els desemborsaments que s'espera que siguin necessaris per cancel·lar les obligacions, excepte per a les provisions amb venciment inferior o igual a un any i en les quals l'efecte financer de la seva no-actualització, en virtut del principi d'importància relativa, no sigui significatiu. El tipus de descompte a aplicar és l'equivalent al tipus de deute públic per a un venciment anàleg i l'actualització de la seva quantia s'ha de fer, amb caràcter general, amb càrrec a comptes representatius de despeses financeres.

Respecte a la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions», hi ha novetats respecte al PGCP'94. La norma defineix, en primer lloc, el que s'entén per transferències i subvencions únicament als efectes d'aquest Pla. Les subvencions, si hi ha dubtes sobre el compliment de les condicions i requisits associats al seu gaudi, tenen la consideració de reintegrables, i l'operació s'ha de tractar com un passiu i un actiu a l'entitat beneficiària i a l'aportadora, respectivament.

Respecte a les transferències i subvencions concedides, no hi ha canvis significatius respecte al PGCP'94, tan sols cal esmentar que s'estableix l'obligació de comptabilitzar una provisió quan en la data de tancament de l'exercici estigui pendent el compliment d'alguna de les condicions establertes per percebre-les, però no hi hagi dubtes raonables sobre el seu futur compliment. En el PGCP'94 la comptabilització d'aquesta provisió era optativa.

Pel que fa a les transferències i subvencions rebudes, l'ingrés ha de ser reconegut per l'entitat beneficiària quan hi hagi un acord individualitzat de concessió a favor de l'entitat, s'hagin complert les condicions associades al seu gaudi i no hi hagi dubtes raonables sobre la seva percepció, sense perjudici de la imputació pressupostària. En el supòsit que la condició associada al gaudi d'una subvenció impliqui un determinat comportament de l'entitat beneficiària durant un nombre d'anys, per exemple mantenir un actiu o el lloc de treball durant un nombre determinat d'anys, es presumeix el compliment de les condicions associades al gaudi sempre que sigui així en el moment d'elaborar els comptes anuals de cada un dels exercicis afectats.

Quant a la forma de registre comptable, les subvencions rebudes no reintegrables es qualifiquen d'ingressos comptabilitzats, amb caràcter general, com a patrimoni net que s'han d'imputar posteriorment al compte de resultat econòmic patrimonial d'acord amb la seva finalitat, per exemple quan financen despeses, de forma correlacionada amb aquestes i quan financin adquisició d'actius, en proporció a la vida útil o quan es produeixi la baixa o alienació. Les transferències rebudes s'han d'imputar al resultat de l'exercici en què es reconeguin.

Pel que fa a les transferències i subvencions atorgades per les entitats propietàries a favor d'una entitat pública dependent, s'han de comptabilitzar d'acord amb els criteris anteriors. No obstant això, l'aportació patrimonial inicial, així com les posteriors ampliacions per assumptió de noves competències per l'entitat dependent, han de ser registrades per les entitats propietàries com a inversions en el patrimoni de les entitats públiques dependents, i s'han de valorar d'acord amb els criteris que estableix la norma de reconeixement i valoració d'actius financers. Per a l'entitat dependent constitueix una aportació que es registra en el patrimoni net.

La norma de reconeixement i valoració núm. 19, «Adscripcions i altres cessions gratuïtes d'ús de béns i drets», també presenta novetats respecte al PGCP'94. En aquesta norma, que remet als criteris de reconeixement i valoració de la norma de transferències i subvencions, s'inclouen les operacions per les quals es transfereixen gratuïtament actius d'una entitat pública a una altra per a la seva utilització per aquesta última en un destí o fi determinat, de manera que si els béns o drets no s'utilitzen per a la finalitat prevista, han de ser objecte de reversió o devolució a l'entitat aportadora.

Si l'adscripció o cessió gratuïta del bé és per un període inferior a la seva vida econòmica, l'entitat beneficiària ha de registrar un immobilitzat intangible pel valor raonable del dret d'ús del bé cedit. Si l'adscripció o cessió gratuïta és per un període indefinit o

semblant a la vida econòmica del bé, l'entitat beneficiària ha de registrar en el seu actiu l'element rebut en funció de la seva naturalesa i pel seu valor raonable en la data de la cessió.

En el supòsit de l'adscripció de béns o drets d'una entitat pública als seus organismes públics dependents, l'entitat beneficiària ha de registrar el bé o dret rebut pel seu valor raonable amb abonament a un compte de patrimoni. En el PGCP'94 es comptabilitzava el bé pel valor net comptable que tenia a l'entitat adscriptora amb abonament a un compte de patrimoni rebut en adscripció.

Pel que fa a l'entitat adscriptora, amb caràcter general, ha de comptabilitzar un actiu financer pel valor raonable del bé o dret aportat amb abonament al compte del bé adscrit, i registrar, si s'escau, un resultat per la diferència entre el valor raonable del bé i el seu valor comptable, mentre que en el PGCP'94 a l'entitat adscriptora es produïa la baixa del bé lliurat pel seu valor net comptable, utilitzant com a contrapartida un compte compensador de patrimoni lliurat en adscripció.

Pel que fa a les cessions gratuïtes de béns i drets (quan no hi hagi dependència entre les entitats) en el nou Pla general de comptabilitat pública, l'entitat cessionària que rep el bé o dret el registra pel valor raonable amb abonament a un compte de patrimoni net i, posteriorment, s'imputa al resultat econòmic patrimonial en proporció a la dotació a l'amortització del bé o dret o, si s'escau, quan es produeixi la seva alienació o baixa en inventari. En el PGCP'94 l'entitat cessionària registrava el bé pel valor venal amb abonament a un compte de patrimoni rebut en cessió i restava en aquest compte fins que es produïa la reversió del bé. L'entitat cedent del bé o dret, en el nou Pla general de comptabilitat pública, registra una despesa per subvencions, pel valor comptable del bé o dret cedit, amb abonament al compte que correspongui segons la naturalesa del bé o dret cedit. En el PGCP'94 l'entitat cedent donava de baixa el bé cedit, pel seu valor net comptable, amb càrrec a un compte de patrimoni lliurat en cessió.

La norma de reconeixement i valoració núm. 20, «Activitats conjuntes», que és una novetat en el Pla general de comptabilitat pública, defineix en la mateixa línia que la NIC-SP 8, «*Participacions en activitats conjuntes*», el que s'entén per activitat conjunta, i distingeix entre les activitats conjuntes que no requereixen la constitució d'una nova entitat, cas en què cada partícip reconeix en els seus comptes anuals la part proporcional que li correspon d'actius, passius, ingressos i despeses, i les activitats conjuntes que requereixen la constitució d'una persona jurídica independent, que són les entitats multigrup definides a la norma d'actius financers.

El tractament comptable de la norma de reconeixement i valoració núm. 21, «Canvis en criteris i estimacions comptables i errors», difereix del que recull el PGCP'94, en el qual es considerava que el canvi es produïa a l'inici de l'exercici i s'inclouïa com a resultats extraordinaris l'efecte acumulat de les variacions d'actius i passius calculades en aquesta data. En el nou Pla general de comptabilitat pública, en línia amb el que recull la NIC-SP 3: «*Superàvit o dèficit de l'exercici. Errors fonamentals i canvis en les polítiques de comptabilitat*», els canvis en criteris comptables i els errors que tinguin importància relativa s'apliquen de forma retrospectiva des de l'exercici més antic del qual es tingui informació contra un compte de patrimoni net. Si el canvi de criteri comptable es produeix per imposició normativa s'ha de tractar segons el que preveuen les disposicions transitòries de la norma i, si manquen, s'ha d'aplicar el criteri anterior.

Pel que fa als canvis en estimacions comptables que són conseqüència de més experiència o del coneixement de nous fets, s'han de comptabilitzar de forma prospectiva afectant, segons la naturalesa de l'operació de què es tracti, el resultat de l'exercici o el patrimoni net.

Finalment, la regulació dels fets posteriors al tancament constitueix una altra novetat en el Pla general de comptabilitat pública. La norma distingeix, en sintonia amb el que estableix la NIC-SP 14, «*Fets ocorreguts després de la data d'informació*», entre: a) si els fets posen de manifest condicions que ja existien en la data de tancament de l'exercici, s'han de tenir en compte per a la formulació, o si s'escau reformulació dels comptes anuals, sempre abans que els aprovi l'òrgan competent, i motivar un ajust, informació en la memòria

o tots dos; b) si els fets posteriors al tancament posen de manifest condicions que no existien en la data de tancament de l'exercici, no han de suposar un ajust en els comptes anuals, sense perjudici d'incloure, si s'escau, informació en la memòria amb una estimació del seu efecte, o de la impossibilitat de fer l'estimació esmentada.

#### *Tercera part*

Els documents que integren els comptes anuals comprenen: el balanç, el compte del resultat econòmic patrimonial, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de fluxos d'efectiu, l'estat de liquidació del pressupost i la memòria.

Per tant, la principal novetat és la incorporació de dos nous estats: l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu. En la seva elaboració s'han tingut en compte la NIC-SP 1, «*Presentació d'estats financers*», i la NIC-SP 2, «*Estats de flux d'efectiu*».

Pel que fa al balanç, cal destacar la distinció entre actius i passius corrents i no corrents (en el PGCP'94, curt i llarg termini); la presentació de les correccions valoratives per deteriorament i les amortitzacions acumulades minorant les corresponents partides de l'actiu, que han de figurar pel seu import net (en el PGCP'94 es reflectien en el balanç en una partida independent, disminuint les partides de l'actiu); la nova estructura del patrimoni net, en què figuren en epígrafs independents el patrimoni aportat, el generat, els ajustos per canvis de valor i altres increments patrimonials pendents d'imputació a resultats.

Aquesta nova classificació obeeix a les normes de reconeixement i valoració dels elements patrimonials en els quals poden sorgir ajustos per canvis de valor que han de ser imputats directament al patrimoni net i al nou tractament comptable de les subvencions rebudes. Desapareixen, per tant, respecte al PGCP'94, com a conseqüència de les noves normes de reconeixement i valoració; els comptes de patrimoni en adscripció, en cessió i lliurat a l'ús general, així com els drets sobre béns en règim d'arrendament financer, pel nou criteri de reconeixement i valoració dels arrendaments financers, o les despeses a distribuir en diversos exercicis, que passen a formar part del passiu a mesura que es van meritant d'acord amb el criteri del cost amortitzat. Altres epígrafs apareixen en el balanç, com les inversions immobiliàries i els actius en estat de venda, en línia amb el que contenen les normes de reconeixement i valoració. També cal assenyalar la inclusió dels deutors i creditors pressupostaris a les partides següents: deutors per operacions de gestió; altres comptes a cobrar; crèdits i valors representatius de deute, creditors per operacions de gestió, altres comptes a pagar, i altres deutes així com en l'epígraf deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a curt termini.

En relació amb el compte del resultat econòmic patrimonial, cal destacar com a novetat la presentació d'aquest compte en forma de llista, en lloc de dues columnes que és com figurava en el PGCP'94. També s'ha de dir que el resultat de l'exercici (estalvi o desestalvi) s'obté de la suma del resultat de les operacions no financeres i financeres. S'ha optat per la presentació econòmica d'aquest compte perquè es considera que ofereix una informació més rellevant, però s'ha inclòs com una opció la presentació del compte del resultat econòmic patrimonial per activitats, formant part de la memòria.

L'estat de canvis en el patrimoni net té tres parts: a) estat total de canvis en el patrimoni net, b) estat d'ingressos i despeses reconeguts i c) estat d'operacions amb l'entitat o entitats propietàries.

En el Pla general de comptabilitat pública hi ha ingressos que es comptabilitzen en el patrimoni net, com són les variacions de valor raonable de determinats actius, o les subvencions rebudes. Aquestes operacions queden reflectides a l'estat de canvis en el patrimoni net.

La primera part d'aquest estat (estat total de canvis en el patrimoni net) informa de tots els canvis originats en el patrimoni net derivats dels ajustos per canvis de criteris comptables i correccions d'errors; ingressos i despeses reconeguts en l'exercici i operacions amb l'entitat o entitats propietàries; altres variacions en el patrimoni net. La segona part (estat d'ingressos i despeses reconeguts) recull, a més del resultat econòmic patrimonial de l'entitat, els ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net i les transferències al compte del resultat econòmic patrimonial o al valor inicial de la partida

coberta. La tercera part (estat d'operacions amb l'entitat o entitats propietàries) detalla les operacions realitzades amb l'entitat o entitats propietàries de l'entitat, distingint entre les operacions patrimonials i altres.

Per la seva banda, l'estat de fluxos d'efectiu informa de l'origen i destí dels moviments que hi ha hagut en les partides monetàries d'actiu representatives d'efectiu i altres actius líquids equivalents, i indica la variació neta que han tingut en l'exercici. S'ha optat per aplicar el mètode directe en la confecció d'aquest estat, en sintonia amb el que recomana la NIC-SP 2, ja que aquest mètode proporciona una informació més útil en l'estimació dels fluxos d'efectiu futurs, enfront del mètode indirecte, que parteix del resultat econòmic patrimonial, sobre el qual s'apliquen els ajustos corresponents.

En aquest estat de fluxos d'efectiu es distingeix entre les activitats de gestió, d'inversió i de finançament. Les activitats de gestió inclouen les transaccions que intervenen en la determinació del resultat de la gestió ordinària de l'entitat i les altres que no es classifiquen en les dues altres. Les activitats d'inversió inclouen els pagaments i cobraments que tenen l'origen en l'adquisició, alienació o amortització d'elements de l'immobilitzat no financer i d'inversions financeres. Les activitats de finançament inclouen els cobraments procedents de l'adquisició per tercers de títols valors emesos per l'entitat, aportacions de l'entitat o entitats propietàries, deutes amb entitats de crèdit, així com els pagaments a l'entitat o entitats propietàries o per reemborsaments de passius financers.

L'estat de liquidació del pressupost no té modificacions importants respecte al PGCP'94, tan sols algunes reubicacions de la informació i en l'estat del resultat pressupostari, el canvi de denominació del saldo pressupostari de l'exercici i superàvit o dèficit de finançament de l'exercici pel de resultat pressupostari de l'exercici i resultat pressupostari ajustat.

La memòria inclou una informació més àmplia i detallada que la del PGCP'94. S'ha d'informar de les normes de reconeixement i valoració aplicades i d'altra informació addicional que es considera rellevant perquè els usuaris comprenguin els comptes anuals. La informació pressupostària s'ha agrupat en un únic epígraf, en què s'ha incorporat el romanent de tresoreria com a magnitud pressupostària, a diferència del PGCP'94, en el qual aquesta magnitud s'inclouia en un epígraf específic d'informació financera. Cal destacar com a novetat la inclusió d'uns indicadors financers, patrimonials i pressupostaris, i uns indicadors de gestió, així com informació sobre el cost de les activitats, que constitueixen una primera iniciativa per obtenir informació que millori l'adopció de decisions en el marc de la gestió eficient dels recursos públics.

#### *Quarta part*

La quarta part inclou el quadre de comptes que, de la mateixa manera que en el PGCP'94, té caràcter obligatori.

No obstant això, la utilització dels comptes de control pressupostari del grup 0 passa a tenir caràcter optatiu (comptes que reflecteixen respecte als crèdits per a despeses i a les previsions d'ingressos que figuren en el pressupost, així com respecte als avançaments de tresoreria, les fases que precedeixen el reconeixement de l'obligació o dret), ja que aquestes operacions no tenen efectes de caràcter econòmic patrimonial, sense perjudici que es registrin per partida simple en la comptabilitat de desenvolupament de l'execució del pressupost i se'n faciliti la informació corresponent en els comptes anuals. No obstant això, per a les entitats que considerin oportú la seva utilització, s'han deixat els comptes i definit els seus moviments en les definicions i relacions comptables.

També s'ha d'assenyalar el caràcter orientatiu dels comptes del grup 3, «Existències», i el dels comptes dels subgrups 60, «Compres»; 61, «Variació d'existències»; 70, «Vendes», i 71, «Variació d'existències».

Una altra novetat respecte al PGCP'94 és la inclusió de dos nous grups, el 8, «Despeses imputades al patrimoni net», i el 9, «Ingressos imputats al patrimoni net», per incloure, respectivament, les despeses i ingressos imputats directament al patrimoni net; aquests comptes se salden en la data de tancament de l'exercici amb càrrec als comptes del subgrup 13, «Subvencions i ajustos per canvi de valor» que corresponguin.

D'altra banda, el quadre de comptes amplia el contingut del PGCP'94 per donar cabuda a noves operacions recollides a les normes de reconeixement i valoració de la segona part del nou Pla general de comptabilitat pública.

S'han desagregat els comptes dels subgrups 28, «Amortització acumulada de l'immobilitzat», i 29, «Deteriorament de valor d'actius no corrents», ja que en el balanç les amortitzacions acumulades i les correccions valoratives per deteriorament minoraran la partida de l'actiu en què figuri l'element patrimonial a què es refereixin.

D'altra banda, no s'ha inclòs en el subgrup 43, «Deutors pressupostaris», el desglossament de liquidacions de contret previ, ingrés directe o per rebut, de declaracions autoliquidades i d'altres ingressos sense contret previ, perquè es considera que no són aplicables amb caràcter general a totes les entitats incloses en l'àmbit d'aplicació del Pla. No obstant això, s'ha establert la possibilitat d'utilitzar aquest desglossament si l'entitat ho considera oportú.

### *Cinquena part*

Es dedica a les definicions i relacions comptables dels grups, subgrups i comptes del Pla. Les relacions comptables defineixen els motius més comuns de càrrec i abonament dels comptes, sense esgotar totes les possibilitats que admeten cada una d'aquestes. Per tant, quan es tracti d'operacions la comptabilització de les quals no s'hagi recollit de forma expressa, s'ha d'efectuar amb l'assentament o assentaments que siguin procedents, utilitzant els criteris establerts amb caràcter general.

## PRIMERA PART

### **Marc conceptual de la comptabilitat pública**

#### *1r Imatge fidel dels comptes anuals*

Els comptes anuals han de subministrar informació útil per a la presa de decisions econòmiques i han de constituir un mitjà per a la rendició de comptes de l'entitat pels recursos que li han estat confiats. Per tant, s'han de redactar amb claredat i han de mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat econòmic patrimonial i de l'execució del pressupost de l'entitat comptable.

A aquests efectes, constitueix l'entitat comptable tot ens amb personalitat jurídica i pressupost propi, que hagi de formar i rendir comptes.

Els comptes anuals comprenen els documents següents, que formen una unitat: el balanç, el compte del resultat econòmic patrimonial, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de liquidació del pressupost, l'estat de fluxos d'efectiu i la memòria.

L'aplicació sistemàtica i regular dels requisits de la informació i principis i criteris comptables inclosos en els apartats següents ha de conduir a l'objectiu que els comptes anuals mostrin la imatge fidel damunt esmentada. A aquest efecte, en la comptabilització de les operacions s'ha d'atendre la seva realitat econòmica i no només la seva forma jurídica.

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

En els casos excepcionals en què aquest compliment sigui incompatible amb la imatge fidel que han de proporcionar els comptes anuals, es considera improcedent l'esmentada aplicació. En aquests casos, en la memòria s'ha de motivar suficientment aquesta circumstància i s'ha d'explicar la seva influència sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'entitat.



## 2n *Requisits de la informació a incloure en els comptes anuals*

La informació inclosa en els comptes anuals ha de complir els requisits o característiques següents:

a) Claredat. La informació és clara quan els seus destinataris, partint d'un coneixement raonable de les activitats de l'entitat i de l'entorn en què opera, poden comprendre el seu significat.

b) Rellevància. La informació és rellevant quan és d'utilitat per a l'avaluació d'esdeveniments (passats, presents o futurs) o per a la confirmació o correcció d'avaluacions anteriors. Això implica que la informació ha de ser oportuna, i comprendre tota aquella que tingui una importància relativa, és a dir, que la seva ommissió o inexactitud pugui influir en la presa de decisions econòmiques de qualsevol dels destinataris de la informació.

c) Fiabilitat. La informació és fiable quan està lliure d'errors materials i biaixos i es pot considerar com a imatge fidel del que pretén representar. El compliment d'aquest requisit implica que:

- La informació sigui completa i objectiva.
- El fons econòmic de les operacions prevalgui sobre la seva forma jurídica.
- S'hagi de ser prudent en les estimacions i valoracions a efectuar en condicions d'incertesa.

d) Comparabilitat. La informació és comparable quan es pot establir la seva comparació amb la d'altres entitats, com també amb la de la mateixa entitat corresponent a diferents períodes.

## 3r *Principis comptables*

1. La comptabilitat de l'entitat s'ha de desenvolupar aplicant els principis comptables de caràcter econòmic patrimonial que s'indiquen a continuació:

a) Gestió continuada. Es presumeix, llevat que hi hagi una prova en contra, que continua l'activitat de l'entitat per temps indefinit. Per tant, l'aplicació dels presents principis no va encaminada a determinar el valor liquidatiu del patrimoni.

b) Meritació. Les transaccions i altres fets econòmics s'han de reconèixer en funció del corrent real de béns i serveis que representen, i no en el moment en què es produeixi el corrent monetari o financer derivat d'aquells. Els elements reconeguts d'acord amb aquest principi són actius, passius, patrimoni net, ingressos i despeses.

Si no es pot identificar clarament el corrent real de béns i serveis, s'han de reconèixer les despeses o els ingressos, o l'element que correspongui, quan es produeixin les variacions d'actius o passius que els afectin.

c) Uniformitat. Adoptat un criteri comptable dins de les alternatives permeses, s'ha de mantenir en el temps i aplicar a tots els elements patrimonials que tinguin les mateixes característiques mentre no s'alterin els supòsits que van motivar la seva elecció.

Si és procedent l'alteració justificada dels criteris utilitzats, s'ha de fer constar aquesta circumstància a la memòria i indicar la incidència quantitativa i qualitativa de la variació sobre els comptes anuals.

d) Prudència. S'ha de mantenir un cert grau de precaució en els judicis dels quals es deriven estimacions sota condicions d'incertesa, de manera que els actius o els ingressos no es sobrevalorin i que les obligacions o les despeses no s'infravalorin. Però, a més, l'exercici de la prudència no ha de suposar la menysvaloració d'actius o ingressos ni la sobrevaloració d'obligacions o despeses, realitzades de forma intencionada, ja que això privaria de neutralitat la informació i suposaria un menyscabament a la seva fiabilitat.

En relació amb això, s'ha de tenir en compte que, d'acord amb la normativa pressupostària vigent, les despeses i els ingressos comptabilitzats però no efectivament realitzats no tenen incidència pressupostària i només repercuteixen en el càlcul del resultat econòmic patrimonial.

e) No-compensació. No es poden compensar les partides de l'actiu i del passiu del balanç, ni les de despeses i ingressos que integren el compte del resultat econòmic patrimonial o l'estat de canvis en el patrimoni net, i s'han de valorar separatament els elements integrants dels comptes anuals, excepte en els casos en què de forma excepcional es reguli així.

f) Importància relativa. L'aplicació dels principis i criteris comptables ha d'estar presidida per la consideració de la importància en termes relatius que aquests i els seus efectes puguin presentar. Per tant, pot ser admissible la no-aplicació estricta d'algun d'aquests, sempre que la importància relativa en termes quantitius o qualitius de la variació constatada sigui escassament significativa i no alteri, per tant, la imatge fidel de la situació patrimonial i dels resultats del subjecte econòmic. Les partides o imports la importància relativa dels quals sigui escassament significativa poden aparèixer agrupats amb altres de naturalesa o funció semblants. L'aplicació d'aquest principi no pot implicar en cap cas la transgressió de normes legals.

En els casos de conflicte entre els anteriors principis comptables ha de prevaler el que millor condueixi a l'objectiu que els comptes anuals expressin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i del resultat econòmic patrimonial de l'entitat.

2. També s'han d'aplicar els principis comptables de caràcter pressupostari recollits a la normativa pressupostària aplicable, i en especial els següents:

a) Principi d'imputació pressupostària. La imputació de les operacions que s'hagin d'aplicar als pressupostos de despeses i ingressos s'ha d'efectuar d'acord amb els criteris següents:

– Les despeses i ingressos pressupostaris s'han d'imputar d'acord amb la seva naturalesa econòmica i, en el cas de les despeses, a més, d'acord amb la finalitat que es pretén aconseguir amb elles. Les despeses i ingressos pressupostaris s'han de classificar, si s'escau, atenent l'òrgan encarregat de la seva gestió.

– Les obligacions pressupostàries derivades d'adquisicions, obres, serveis, prestacions o despeses en general s'han d'imputar al pressupost de l'exercici en què es realitzin i amb càrrec als crèdits respectius; els drets s'han d'imputar al pressupost de l'exercici en què es reconeixin o liquidin.

b) Principi de desafectació. Amb caràcter general, els ingressos de caràcter pressupostari s'han de destinar a finançar la totalitat de les despeses d'aquesta naturalesa, sense que hi hagi relació directa entre uns i altres. En el supòsit que determinades despeses pressupostàries es financin amb ingressos pressupostaris específics afectats a aquestes, el sistema comptable ha de reflectir aquesta circumstància i permetre el seu seguiment.

#### 4t *Elements dels comptes anuals*

1. Els elements dels comptes anuals relacionats amb el patrimoni i la situació financera de l'entitat que es registren en el balanç són:

a) Actius: béns, drets i altres recursos controlats econòmicament per l'entitat, resultants d'esdeveniments passats, dels quals és probable que l'entitat obtingui en el futur rendiments econòmics o un potencial de servei. També es qualifiquen d'actius els que són necessaris per obtenir els rendiments econòmics o el potencial de servei d'altres actius.

Els actius portadors de «rendiments econòmics futurs» són els que es posseeixen amb la finalitat de generar un rendiment comercial a través de la provisió de béns o prestació de serveis amb aquests: un actiu genera un rendiment comercial quan s'utilitza d'una forma consistent amb l'adoptada per les entitats orientades a l'obtenció de beneficis. La possessió d'un actiu per generar un rendiment comercial indica que l'entitat pretén obtenir fluxos d'efectiu a través d'aquest actiu (o a través de la unitat a la qual pertany l'actiu) i obtenir un rendiment que reflecteixi el risc que implica posseir-lo.

Els actius portadors de «potencial de servei» són els que es posseeixen amb una finalitat diferent de la de generar un rendiment comercial, com poden ser els fluxos econòmics socials que generen aquests actius i que beneficien la col·lectivitat, això és, el seu benefici social o potencial de servei.

b) Passius: obligacions actuals sorgides com a conseqüència d'esdeveniments passats, l'extinció de les quals és probable que doni lloc a una disminució de recursos que incorporin rendiments econòmics o un potencial de servei. A aquests efectes, s'entenen incloses les provisions.

c) Patrimoni net: constitueix la part residual dels actius de l'entitat, una vegada deduïts tots els seus passius. Inclou les aportacions realitzades, ja sigui en el moment de la seva constitució o en altres de posteriors, per l'entitat o entitats propietàries, que no tinguin la consideració de passius, així com els resultats acumulats o altres variacions que l'afectin.

2. Els elements relacionats amb la mesura del resultat econòmic patrimonial i altres ajustos en el patrimoni net, que es reflecteixen en el compte del resultat econòmic patrimonial o en l'estat de canvis en el patrimoni net, són:

a) Ingressos: increments en el patrimoni net de l'entitat, ja sigui en forma d'entrades o augments en el valor dels actius, o de disminució dels passius, sempre que no tinguin l'origen en aportacions patrimonials, monetàries o no, de l'entitat o entitats propietàries quan actuïn com a tals.

b) Despeses: decrements en el patrimoni net de l'entitat, ja sigui en forma de sortides o disminucions en el valor dels actius, o de reconeixement o augment dels passius, sempre que no tinguin l'origen en devolucions d'aportacions patrimonials i si s'escau distribucions, monetàries o no, a l'entitat o entitats propietàries quan actuïn com a tals.

Els ingressos i despeses de l'exercici s'han d'imputar al resultat d'aquest, excepte quan escaigui imputar-los directament al patrimoni net d'acord amb el que preveuen la segona part d'aquest Pla general de comptabilitat pública o la seva normativa de desplegament.

3. Els elements relacionats amb l'execució del pressupost que es reflecteixen a l'estat de liquidació del pressupost són:

a) Despeses pressupostàries: són els fluxos que suposen l'ús de crèdits consignats en el pressupost de despeses de l'entitat. La seva realització comporta obligacions a pagar pressupostàries amb origen en despeses, en adquisició d'actius o en la cancel·lació de passius financers.

Per tant, aquest terme es reserva per als fluxos que s'han d'imputar en l'estat de liquidació del pressupost de l'entitat. No s'ha de confondre amb el terme «despesa», ja que hi ha despeses pressupostàries que no constitueixen una despesa i viceversa.

b) Ingressos pressupostaris: són els fluxos que determinen recursos per finançar les despeses pressupostàries de l'entitat. Generen drets de cobrament pressupostaris, que s'han d'imputar al corresponent pressupost, amb origen en ingressos, en l'alienació, el venciment o la cancel·lació d'actius o en l'emissió de passius financers.

Per tant, aquest terme es reserva per als fluxos que s'han d'imputar a l'estat de liquidació del pressupost de l'entitat. No s'ha de confondre amb el terme «ingrés», ja que hi ha ingressos pressupostaris que no constitueixen ingrés i viceversa.

4. Els elements relacionats amb moviments de tresoreria que tenen el seu reflex en l'estat de fluxos d'efectiu són:

a) Cobraments: són els fluxos d'entrada d'efectiu i suposen un augment de la tresoreria de l'entitat.

b) Pagaments: són els fluxos de sortida d'efectiu i suposen una disminució de la tresoreria de l'entitat.

## 5è Criteris de registre o reconeixement comptable dels elements dels comptes anuals

### 1. Criteris de registre.

El registre o reconeixement comptable és el procés pel qual s'incorporen a la comptabilitat els diferents elements dels comptes anuals quan compleixin les definicions de l'apartat anterior i els criteris establerts en aquest apartat. Tots els fets econòmics han de ser registrats en l'oportú ordre cronològic.

### 2. Actius i passius.

Els actius s'han de reconèixer en el balanç quan:

- Es consideri probable que l'entitat obtingui, a partir d'aquests, rendiments econòmics o un potencial de servei en el futur,
- I sempre que es puguin valorar amb fiabilitat.

La primera de les dues condicions suposa que els riscos i avantatges associats a l'actiu han estat traspasats a l'entitat.

El reconeixement comptable d'un actiu també implica el reconeixement simultani d'un passiu, o d'un ingrés, o bé la disminució d'un altre actiu o d'una despesa, o l'increment del patrimoni net. Així mateix, s'ha de reconèixer qualsevol disminució en els rendiments econòmics o el potencial de servei esperats dels actius, tant si està motivada pel seu deteriorament físic com pel seu desgast a través de l'ús, o per la seva obsolescència.

S'ha de reconèixer un passiu en el balanç quan:

- Es consideri probable que, en el seu venciment, i per liquidar l'obligació, s'hagin de lliurar o cedir recursos que incorporin rendiments econòmics o un potencial de servei futurs.
- I cal que el seu valor es pugui determinar amb fiabilitat.

El reconeixement comptable d'un passiu implica el reconeixement simultani d'un actiu o d'una despesa, o la disminució d'un altre passiu, o d'ingressos o del patrimoni net.

Quan es tracti d'actius i passius que també tinguin reflex en l'execució del pressupost, aquest reconeixement es pot realitzar quan, d'acord amb el procediment establert en cada cas, es dictin els corresponents actes que determinen el reconeixement de despeses o ingressos pressupostaris. En aquest cas, almenys en la data de tancament del període, encara que no hagin estat dictats els actes esmentats, també s'han de reconèixer en el balanç els actius i passius meritats per l'entitat fins a l'esmentada data.

### 3. Ingressos i despeses.

El reconeixement d'ingressos en el compte del resultat econòmic patrimonial o en l'estat de canvis en el patrimoni net té lloc com a conseqüència d'un increment dels recursos econòmics o del potencial de servei de l'entitat, ja sigui mitjançant un increment d'actius, o una disminució dels passius, i sempre que la seva quantia es pugui determinar amb fiabilitat. Per tant, comporta el reconeixement simultani d'un actiu, o d'un increment en un actiu, o la desaparició o disminució d'un passiu.

S'ha de reconèixer una despesa en el compte del resultat econòmic patrimonial o en l'estat de canvis en el patrimoni net, quan es produeixi una disminució de recursos econòmics o del potencial de servei de l'entitat, ja sigui mitjançant un decrement en els actius, o un augment en els passius, i sempre que es pugui valorar o estimar la seva quantia amb fiabilitat. El reconeixement d'una despesa implica, per tant, el simultani reconeixement d'un passiu, o d'un increment en aquest, o la desaparició o disminució d'un actiu. Sensus contrari, el reconeixement d'una obligació sense reconèixer simultàniament un actiu relacionat amb aquesta implica l'existència d'una despesa, que ha de ser reflectida comptablement.

Quan es tracti de despeses i ingressos que també tinguin reflex en l'execució del pressupost el reconeixement es pot fer quan, d'acord amb el procediment establert en cada cas, es dictin els corresponents actes que determinen el reconeixement de despeses o ingressos pressupostaris. En aquest cas, almenys en la data de tancament del període, encara que no hagin estat dictats els actes esmentats, també s'han de reconèixer en el compte del resultat econòmic patrimonial o en l'estat de canvis en el patrimoni net les despeses i ingressos meritats per l'entitat fins a l'esmentada data.

En qualsevol cas, s'han de registrar en el mateix període de comptes anuals, les despeses i ingressos que sorgeixin directament i conjuntament de les mateixes transaccions o altres fets econòmics.

#### 4. Despeses i ingressos pressupostaris.

S'ha de reconèixer una despesa pressupostària en l'estat de liquidació del pressupost quan, d'acord amb el procediment establert, es dicti el corresponent acte administratiu de reconeixement i liquidació de l'obligació pressupostària. Suposa el reconeixement de l'obligació pressupostària a pagar, i simultàniament el d'un actiu o d'una despesa, o la disminució d'un altre passiu o d'ingressos.

S'ha de reconèixer un ingrés pressupostari en l'estat de liquidació del pressupost quan, d'acord amb el procediment establert, es dicti el corresponent acte administratiu de liquidació del dret de cobrament, o document equivalent que el quantifiqui. Suposa el reconeixement del dret pressupostari a cobrar, i simultàniament el d'un passiu, o d'un ingrés, o bé la disminució d'un altre actiu, o d'una despesa o l'increment del patrimoni net.

El reconeixement de l'ingrés pressupostari derivat de transferències o subvencions rebudes s'ha de realitzar quan es produeixi l'increment de l'actiu en el qual es materialitza (tresoreria). No obstant això, l'ens que n'és beneficiari pot reconèixer l'ingrés pressupostari amb anterioritat, si coneix de forma certa que l'ens concedent ha dictat l'acte de reconeixement de la seva correlativa obligació.

Així mateix, en les subvencions i transferències nominatives que, d'acord amb la seva regulació específica, es fan efectives mitjançant lliuraments a càrrec d'una liquidació definitiva posterior, l'entitat beneficiària pot reconèixer com a ingressos pressupostaris els lliuraments a compte a l'inici del període al qual es refereixin (això és amb periodicitat mensual, trimestral, etc.). El reconeixement, si s'escau, de l'ingrés pressupostari derivat de la liquidació definitiva s'ha d'efectuar d'acord amb el criteri establert en el paràgraf anterior.

La concessió d'ajornaments o fraccionaments en els drets a cobrar pressupostaris reconeguts que impliqui el trasllat del venciment del dret a un exercici posterior suposa la reclassificació d'aquests crèdits en el balanç i la seva anul·lació pressupostària, que s'han d'aplicar al pressupost en vigor en l'exercici del seu nou venciment.

#### 6è Criteris de valoració

La valoració és el procés pel qual s'assigna un valor monetari a cadascun dels elements integrants dels comptes anuals, d'acord amb el que disposen les normes de valoració relatives a cada un, incloses a la part segona d'aquest Pla general de comptabilitat pública.

Si existeix un desenvolupament de criteris de valoració en alguna norma de reconeixement i valoració particular, cal atènyer-s'hi.

A aquest efecte, s'han de tenir en compte les definicions següents:

##### 1) Preu d'adquisició.

El preu d'adquisició d'un actiu és l'import, en efectiu o altres actius, pagat o pendent de pagament, que correspongui a aquest, així com qualsevol cost directament relacionat amb la compra o posada en condicions de servei de l'actiu per a l'ús a què està destinat.

2) Cost de producció.

El cost de producció d'un actiu inclou el preu d'adquisició de les primeres matèries i altres materials consumits, el dels factors de producció directament imputables a aquest, i la fracció que raonablement correspongui dels indirectament relacionats amb l'actiu, en la mesura que es refereixin al període de producció, construcció o fabricació, i es basin en el nivell d'utilització de la capacitat normal de treball dels mitjans de producció i siguin necessaris per a la posada de l'actiu en condicions operatives.

3) Cost d'un passiu.

El cost d'un passiu és el valor de la contrapartida rebuda a canvi d'incórrer en el deute.

4) Valor raonable.

És l'import pel qual pot ser adquirit un actiu o liquidat un passiu, entre parts interessades i degudament informades, que realitzen una transacció en condicions d'independència mútua. El valor raonable s'ha de determinar sense deduir els costos de transacció en què es pugui incórrer en la seva alienació. No té en cap cas el caràcter de valor raonable el que sigui resultat d'una transacció forçada, urgent o com a conseqüència d'una liquidació involuntària.

Amb caràcter general, el valor raonable s'ha de calcular amb referència a un valor de mercat fiable. En aquest sentit, el preu cotitzat en un mercat actiu és la millor referència del valor raonable, i s'entén com a tal aquell en el qual es donin les condicions següents:

- Els béns o serveis intercanviats al mercat són homogenis.
- Es poden trobar en tot moment compradors o venedors per a un determinat bé o servei, i;
- Els preus són coneguts i fàcilment accessibles per al públic. Aquests preus, a més, reflecteixen transaccions de mercat reals i actuals i produïdes amb regularitat.

En els elements per als quals no hi ha un mercat actiu, el valor raonable s'obté mitjançant l'aplicació de models i tècniques de valoració. Entre els models i tècniques de valoració s'inclou l'ús de transaccions recents en condicions d'independència mútua entre parts interessades i degudament informades, si estan disponibles, referències al valor raonable d'altres actius que són substancialment iguals, descomptes de fluxos d'efectiu i models generalment acceptats per valorar opcions. En qualsevol cas, les tècniques de valoració utilitzades han de ser consistents amb les metodologies generalment acceptades pel mercat per a la fixació de preus i, si existeix, s'ha d'utilitzar la tècnica de valoració emprada pel mercat que hagi demostrat que és la que obté unes estimacions més realistes dels preus.

Les tècniques de valoració utilitzades han de maximitzar l'ús de dades observables de mercat i altres factors que els participants en el mercat considerarien en fixar el preu, i limitar tant com es pugui l'ús de dades no observables.

L'entitat ha d'avaluar la tècnica de valoració de manera periòdica, utilitzant els preus observables de transaccions recents en aquest mateix actiu o utilitzant els preus basats en dades observables de mercat que estiguin disponibles.

Es considera que el valor raonable obtingut a través dels models i tècniques de valoració anteriors no és fiable quan:

- La variabilitat en el rang de les estimacions del valor raonable és significativa o,
- Les probabilitats de les diferents estimacions dins d'aquest rang no es poden mesurar raonablement per ser utilitzades en l'estimació del valor raonable.

Quan escaigui la valoració pel valor raonable, els elements que no es puguin valorar de manera fiable, amb referència a un valor de mercat o mitjançant els models i tècniques de valoració abans assenyalats, s'han de valorar, segons que correspongui, pel seu preu

d'adquisició, cost de producció o cost amortitzat, i s'ha de fer esment a la memòria d'aquest fet i de les circumstàncies que el motiven.

5) Valor realitzable net.

El valor realitzable net d'un actiu és l'import que es pot obtenir per la seva alienació al mercat, de manera natural o no forçada, deduint els costos estimats necessaris per portar-la a terme, així com, en el cas dels productes en curs, els costos estimats necessaris per acabar la seva producció, construcció o fabricació.

6) Valor en ús.

El valor en ús dels actius que incorporen rendiments econòmics futurs per a l'entitat és el valor actual dels fluxos d'efectiu esperats a través de la seva utilització en el curs normal de l'activitat de l'entitat i, si s'escau, de la seva alienació o una altra forma de disposició, actualitzats a un tipus d'interès de mercat sense riscos. Quan la distribució dels fluxos d'efectiu estigui sotmesa a incertesa, s'ha de considerar aquesta assignant probabilitats a les diferents estimacions de fluxos d'efectiu. En qualsevol cas, aquestes estimacions han de tenir en compte qualsevol altra assumptió que considerarien els participants en el mercat, com ara el grau de liquiditat inherent a l'actiu valorat.

El valor en ús dels actius portadors de potencial de servei per a l'entitat és el valor actual de l'actiu mantenint el seu potencial de servei. Es determina pel cost de reposició de l'actiu menys l'amortització acumulada calculada sobre la base d'aquest cost, per reflectir l'ús ja efectuat de l'actiu.

7) Costos de venda.

Són les despeses directament atribuïbles a la venda d'un actiu en què l'entitat no hauria incorregut si no hagués pres la decisió de vendre, excloses les despeses financeres. S'hi inclouen les despeses legals necessàries per transferir la propietat de l'actiu i les comissions de venda.

8) Import recuperable.

L'import recuperable d'un actiu és el més gran entre el seu valor raonable menys els costos de venda i el seu valor en ús.

9) Valor actual d'un actiu o d'un passiu.

El valor actual és l'import dels fluxos d'efectiu a rebre o pagar en el curs normal de l'activitat de l'entitat, segons es tracti d'un actiu o d'un passiu, respectivament, actualitzats a un tipus de descompte adequat.

10) Cost amortitzat d'un actiu o passiu financer.

És l'import al qual inicialment va ser valorat un actiu financer, o un passiu financer, menys els reemborsaments de principal, més o menys, segons que correspongui, la part imputada en el compte del resultat econòmic patrimonial, mitjançant la utilització del mètode del tipus d'interès efectiu, de la diferència entre l'import inicial i el valor de reemborsament en el venciment i, per al cas dels actius financers, menys qualsevol reducció de valor per deteriorament reconeguda mitjançant un compte corrector del seu valor.

El tipus d'interès efectiu és el tipus d'actualització que iguala exactament el valor comptable d'un actiu o un passiu financer amb els fluxos d'efectiu estimats al llarg de la vida d'aquest, a partir de les seves condicions contractuals i sense considerar les pèrdues per risc de crèdit futures; en el seu càlcul s'han d'incloure les comissions financeres que es carreguin per avançat en la concessió de finançament. Quan no es disposi d'una estimació fiable dels fluxos d'efectiu a partir d'un determinat període, s'ha de considerar

que els fluxos restants són iguals als de l'últim període per al qual es disposa d'una estimació fiable.

11) Costos de transacció atribuïbles a un actiu o passiu financer.

Són les despeses directament atribuïbles a la compra o alienació d'un actiu financer, o a l'emissió o assumptió d'un passiu financer, en què no s'hauria incorregut si l'entitat no hagués efectuat la transacció. S'hi inclouen les comissions pagades a intermediaris, com ara les de corretatge, les despeses d'intervenció de fedatari públic i altres, i se n'exclouen les primes o descomptes obtinguts en la compra o emissió, les despeses financeres, les administratives internes i les produïdes per estudis i anàlisis previs.

12) Valor comptable.

El valor comptable és l'import pel qual un actiu o un passiu està registrat en el balanç, una vegada deduïda, en el cas dels actius, la seva amortització acumulada i qualsevol correcció valorativa acumulada per deteriorament que s'hagi registrat.

13) Valor residual d'un actiu.

El valor residual d'un actiu és l'import que l'entitat podria obtenir en el moment actual per la seva venda o una altra forma de disposició, una vegada deduïts els costos estimats per dur-la a terme, prenent en consideració que l'actiu hagués assolit l'antiguitat i altres condicions que s'espera que tingui al final de la seva vida útil.

La vida útil d'un actiu és el període durant el qual s'espera utilitzar l'actiu per part de l'entitat o el nombre d'unitats de producció o similars que s'espera obtenir-ne per part de l'entitat.

La vida econòmica d'un actiu és el període durant el qual l'actiu s'espera que sigui utilitzable econòmicament per part d'un o més usuaris o el nombre d'unitats de producció que s'espera obtenir de l'actiu per part d'un o més usuaris.

## SEGONA PART

### Normes de reconeixement i valoració

#### 1a *Desenvolupament del marc conceptual*

Les normes de reconeixement i valoració desenvolupen els principis comptables i altres disposicions contingudes a la primera part d'aquest text, relativa al marc conceptual de la comptabilitat pública. Inclouen criteris i regles aplicables a diferents transaccions o fets econòmics, així com a diversos elements patrimonials.

#### 2a *Immobilitzat material*

1. Concepte.

L'immobilitzat material són els actius tangibles, mobles i immobles que:

- a) Posseeix l'entitat per al seu ús en la producció o subministrament de béns i serveis o per als seus propis propòsits administratius.
- b) S'espera tinguin una vida útil superior a un any.

Amb caràcter general, es poden excloure de l'immobilitzat material i, per tant, considerar-se despesa de l'exercici, els béns mobles el preu unitari i importància relativa dels quals, dins de la massa patrimonial, ho aconsellin així.

2. Criteris de valoració aplicables.

a) Preu d'adquisició.

Comprèn el seu preu de compra, inclosos els aranzels d'importació i els impostos indirectes no recuperables que recaiguin sobre l'adquisició, així com qualsevol cost



directament relacionat amb la compra o posada en condicions de servei de l'actiu per a l'ús al qual està destinat. S'ha de deduir del preu de l'element qualsevol classe de descompte o rebaixa que s'hagi obtingut.

Es consideren costos directament relacionats amb la compra o posada en condicions de servei, entre altres, els següents:

- 1) Els de preparació de l'emplaçament físic;
- 2) Els corresponents al lliurament inicial i els de manipulació o transport posterior;
- 3) Els relatius a la instal·lació;
- 4) Els honoraris professionals, com ara els pagats a arquitectes, enginyers o fedataris públics, així com les comissions i remuneracions pagades a agents o intermediaris; i
- 5) El valor actual del cost estimat de desmantellament de l'actiu i la restauració del seu emplaçament, en la mesura que es reconegui una provisió.

En cas que l'entitat meriti despeses provinents de la seva pròpia organització, només s'ha de considerar que formen part del preu d'adquisició si compleixen totes les condicions següents:

- a) Són directament atribuïbles a l'adquisició o posada en condicions de servei de l'element patrimonial.
- b) Poden ser mesurades i imputades amb fiabilitat, aplicant-los un criteri estricte de seguiment i control.
- c) Siguin necessàries per a l'adquisició o posada en condicions de servei, de manera que, si no s'haguessin utilitzat mitjans propis, hauria estat imprescindible incórrer en una despesa externa a l'entitat.

Quan es difereix el pagament d'un element integrant de l'immobilitzat material, el seu preu de compra és el preu equivalent al comptat. A l'efecte d'establir el preu equivalent al comptat s'ha d'atendre el que disposa el punt 4.1 de la norma de reconeixement i valoració núm. 9, «Passius financers», per a la valoració inicial de les partides a pagar.

Es poden incloure les despeses financeres en el preu d'adquisició quan es compleixin els requisits i les condicions que estableix l'apartat 3. «Activació de despeses financeres» d'aquesta norma de reconeixement i valoració.

En el cas de solars sense edificar, s'han d'incloure en el seu preu d'adquisició les despeses de condicionament, com tancaments, moviment de terres, obres de sanejament i drenatge, les d'enderroc de construccions quan sigui necessari per poder efectuar obres de nova planta, les despeses d'inspecció i aixecament de plànols quan s'efectuïn amb caràcter previ a l'adquisició, així com, si s'escau, l'estimació inicial del valor actual de les obligacions presents derivades dels costos de rehabilitació del solar.

- b) Cost de producció.

El cost de producció d'un actiu fabricat o construït per la mateixa entitat es determina utilitzant els mateixos principis aplicats al preu d'adquisició dels actius.

Aquest cost s'obté afegint al preu d'adquisició de les primeres matèries i altres materials consumits, aplicant el criteri d'identificació directa o, si manca, el cost mitjà ponderat o FIFO, els altres costos directament imputables a la fabricació o elaboració del bé. Igualment s'hi ha d'afegir la part que raonablement correspongui dels costos indirectes relacionats amb la fabricació o elaboració.

El procés de distribució dels costos indirectes fixos a cada unitat produïda s'ha de basar en la capacitat normal de treball dels mitjans utilitzats, o el nivell real de producció sempre que s'aproximi a la capacitat normal.

En períodes en què hi hagi capacitat ociosa o un baix nivell de producció, la quantitat anteriorment determinada de cost indirecte fix distribuït a cada unitat de producció no s'ha d'incrementar, i s'han de reconèixer com a despeses de l'exercici els costos indirectes en què s'hagi incorregut i no distribuïts a les unitats produïdes.

En canvi, en períodes de producció anormalment alta, la quantitat de cost indirecte distribuït a cada unitat produïda s'ha de disminuir, de manera que no es valori l'actiu per damunt del cost real.

Els costos indirectes variables s'han de distribuir, a cada unitat produïda, sobre la base del nivell real d'ús dels mitjans de producció.

No s'han d'incloure, en el cost de producció de l'actiu, les quantitats que excedeixin els rangs normals de consum de material, mà d'obra o altres factors utilitzats ni qualsevol tipus de benefici intern.

L'assignació i imputació de costos a l'actiu s'ha de fer fins que l'element patrimonial estigui acabat, és a dir, fins que estigui en condicions de servei per a l'ús al qual està destinat.

Es poden incloure les despeses financeres en el cost de producció quan es compleixin els requisits i les condicions que estableix l'apartat 3, «Activació de despeses financeres», d'aquesta mateixa norma.

c) Valor raonable.

Correspon a l'import definit en el marc conceptual de la comptabilitat pública d'aquest Pla.

3. Activació de despeses financeres.

Es consideren despeses financeres els interessos i altres costos en què incorre l'entitat en relació amb el finançament rebut. Entre d'altres, s'hi inclouen:

- Els interessos de préstecs rebuts o assumits, siguin singulars o emesos en massa.
- La imputació de primes o descomptes relatius als préstecs.
- La imputació de les despeses de formalització de préstecs.
- Les diferències de canvi procedents de préstecs en moneda estrangera en la mesura que es considerin ajustos als costos per interessos.

Es poden activar les despeses financeres que compleixin la totalitat dels següents requisits i condicions:

a) Que provinguin de préstecs rebuts o assumits amb la finalitat exclusiva de finançar l'adquisició, condicionament o fabricació d'un actiu.

b) Que s'hagin meritat per la utilització efectiva del finançament rebut o assumit. En els casos en què s'hagi percebut prèviament una part o tot l'efectiu necessari, s'han de considerar únicament les despeses financeres meritades a partir dels pagaments relacionats amb l'adquisició, condicionament o fabricació de l'actiu.

c) Només s'han d'activar durant el període de temps en què s'estiguin portant a terme tasques de condicionament o fabricació, entenent com a tals les activitats necessàries per deixar l'actiu en les condicions de servei i ús al qual està destinat. L'activació s'ha de suspendre durant els períodes d'interrupció de les activitats esmentades.

d) Quan el condicionament o fabricació d'un actiu es realitzi per parts, i cada una d'aquestes parts pugui estar en condicions de servei i ús per separat encara que no hagi finalitzat el condicionament o producció de les restants, l'activació de despeses financeres de cada part finalitza quan cada una d'aquestes estigui acabada.

4. Valoració inicial.

La valoració inicial dels diferents elements patrimonials pertanyents a l'immobilitzat material s'ha de fer al cost. Aquest concepte inclou els diferents sistemes de valoració exposats a l'apartat anterior. En concret, s'entén com a cost:

a) Per als actius adquirits a tercers mitjançant una transacció onerosa: el preu d'adquisició.

b) Per als actius produïts per la mateixa entitat: el cost de producció.

c) Per als actius adquirits a tercers a un preu simbòlic o nul: s'han d'aplicar els criteris de valoració establerts a la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

d) Per als actius adquirits en permuta:

d.1) En els supòsits en què els actius intercanviats no són similars des d'un punt de vista funcional o vida útil i es pugui establir una estimació fiable del seu valor raonable: el valor raonable de l'actiu rebut. En cas que no es pugui valorar amb fiabilitat el valor raonable de l'actiu rebut, el valor raonable del bé lliurat, ajustat per l'import de qualsevol eventual quantitat d'efectiu transferida en l'operació.

Les diferències de valoració que puguin sorgir en donar de baixa l'actiu lliurat s'han d'imputar al compte del resultat econòmic patrimonial.

Quan les diferències entre els valors raonables dels actius que s'intercanvien no s'ajustin mitjançant efectiu, s'han de tractar com a subvencions rebudes o lliurades, segons el cas.

d.2) En els supòsits en què actius intercanviats són similars des d'un punt de vista funcional i vida útil, o quan no es pugui obtenir una estimació fiable del valor raonable de cap dels actius intercanviats:

(a) Si en l'operació no es realitza cap intercanvi d'efectiu: pel valor comptable de l'actiu lliurat amb el límit, quan estigui disponible, del valor raonable de l'actiu rebut si aquest és més baix.

(b) Si en l'operació s'efectua algun pagament addicional d'efectiu: pel valor comptable de l'actiu lliurat incrementat per l'import del pagament en efectiu realitzat addicionalment amb el límit, quan estigui disponible, del valor raonable de l'actiu rebut si aquest és més baix.

(c) Si en l'operació hi ha un cobrament addicional d'efectiu: l'entitat ha de diferenciar la part de l'operació que suposa una venda –contraprestació en tresoreria– de la part de l'operació que es materialitza en una permuta –actiu rebut–, i ha de tenir en compte sobre això la proporció que cada una d'aquestes parts suposa sobre el total de la contraprestació –tresoreria i valor raonable del bé rebut–.

Per la part de l'operació que suposi una venda, la diferència entre el preu de venda i el valor comptable de la part del bé alienada suposa un resultat, positiu o negatiu, procedent de l'immobilitzat.

Per la part de l'operació que suposi una permuta s'ha d'aplicar el que preveu l'apartat (a) anterior.

e) Per als actius afiorats com a conseqüència de la realització d'un inventari inicial: el valor raonable, sempre que no es pugui establir el valor comptable corresponent al seu preu d'adquisició o cost de producció original i imports posteriors susceptibles d'activació.

f) Per als actius rebuts d'una altra entitat de la mateixa organització, per a la seva dotació inicial: el seu cost s'obté d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

g) Per als actius adquirits com a conseqüència d'un contracte d'arrendament financer o figura anàloga: s'han de valorar pel que indica la norma de reconeixement i valoració núm. 6, «Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar».

h) Per a actius rebuts en adscripció o cessió gratuïta: s'han de valorar segons el que indica la norma de reconeixement i valoració núm. 19, «Adscripcions i altres cessions gratuïtes d'ús de béns i drets».

i) Per als actius rebuts com a conseqüència d'un contracte de construcció o adquisició: s'han de valorar pel valor raonable de l'actiu rebut.

## 5. Desemborsaments posteriors.

Els desemborsaments posteriors al registre inicial han de ser afegits a l'import del valor comptable quan sigui probable que se'n derivin rendiments econòmics futurs o un potencial de servei, addicionals als originalment avaluats per a l'actiu existent, com ara:

a) modificació d'un element per ampliar la seva vida útil o per incrementar la seva capacitat productiva;

- b) posada al dia de components de l'element, per aconseguir un increment substancial en la qualitat dels productes o serveis oferts; i
- c) adopció de processos de producció nous que permeten una reducció substancial en els costos d'operació estimats prèviament.

Els desemborsaments destinats a reparacions i manteniment de l'immobilitzat material es realitzen per restaurar o mantenir els rendiments econòmics futurs o potencial de servei estimats originalment per a l'actiu. Com a tals, es reconeixen com a despeses en el resultat de l'exercici.

En els supòsits en què els principals components d'alguns elements pertanyents a l'immobilitzat material s'hagin de reemplaçar a intervals regulars, els esmentats components es poden comptabilitzar com a actius separats si tenen vides útils clarament diferenciades de les dels actius amb els quals estan relacionats.

Sempre que es compleixin els criteris de reconeixement, les despeses produïdes en el reemplaçament o renovació del component es comptabilitzen com una adquisició d'un actiu incorporat i una baixa del valor comptable de l'actiu reemplaçat. Si no és possible per a l'entitat determinar el valor comptable de la part substituïda, es pot utilitzar, als efectes de la seva identificació, el preu actual de mercat del component substituït.

En la valoració de l'immobilitzat material s'ha de tenir en compte la incidència dels costos relacionats amb grans reparacions o inspeccions generals per defectes que sigui necessari realitzar perquè l'actiu continuï operant. En aquest sentit l'import equivalent a aquests costos s'ha d'amortitzar de forma diferent de la de la resta de l'element, durant el període que hi hagi fins a la gran reparació o inspecció general. Si aquests costos no estan especificats en l'adquisició o construcció, a l'efecte d'identificar-los, es pot utilitzar el preu actual de mercat d'una reparació o inspecció general similar.

El cost d'una gran reparació o inspecció general per defectes (independentment que les parts de l'element siguin substituïdes o no), perquè algun element d'immobilitzat material continuï operant, s'ha de reconèixer en el valor comptable de l'immobilitzat com una substitució, sempre que es compleixin les condicions per al seu reconeixement. Alhora s'ha de donar de baixa qualsevol import procedent d'una gran reparació o inspecció prèvia, que pugui romandre en el valor comptable de l'immobilitzat.

## 6. Valoració posterior.

### a) Tractament general: model del cost.

Posteriorment al seu reconeixement inicial com a actiu, tots els elements de l'immobilitzat material han de ser comptabilitzats a la seva valoració inicial, incrementada, si s'escau, pels desemborsaments posteriors, i descomptant l'amortització acumulada practicada i la correcció valorativa acumulada per deteriorament que hagin patit al llarg de la seva vida útil.

### b) Tractament especial: model de la revaloració.

Quan les circumstàncies del mercat impliquin uns increments substancials en el preu, que facin que el valor comptable d'un element de l'immobilitzat material sigui poc significatiu respecte al seu valor real, es permet que el valor dels actius afectats per aquesta circumstància s'expressi pel seu valor raonable, en el moment de la revaloració, menys l'amortització acumulada practicada posteriorment i la correcció valorativa acumulada per deteriorament que hagi patit l'element des de la data de la revaloració fins a la data dels comptes anuals. Si persisteixen els increments en el preu de mercat, les revaloracions s'han de fer amb prou regularitat, de manera que el valor comptable, en tot moment, no difereixi significativament del que es pugui determinar utilitzant el valor raonable en la data dels comptes anuals.

El model de revaloració només és aplicable en els casos en què existeixi un mercat prou significatiu i transparent que minimitzi el biaix que es pugui produir en el càlcul de les plusvàlues.

Quan s'incrementa el valor comptable com a conseqüència d'una revaloració, aquest augment s'ha de registrar en una partida específica de patrimoni net. No obstant això,

l'increment s'ha d'imputar al resultat de l'exercici en la mesura que expressi la reversió d'un deteriorament de valor del mateix actiu, que va ser reconegut prèviament com una despesa en el resultat de l'exercici.

Quan es redueix el valor comptable d'un immobilitzat com a conseqüència d'un deteriorament de valor, aquesta disminució s'ha d'imputar com una despesa en el resultat de l'exercici. No obstant això, la disminució s'ha d'imputar en la partida específica de patrimoni net registrada prèviament en relació amb el mateix actiu, sempre en la mesura que la disminució no excedeixi el saldo de l'esmentada partida.

Quan es revalora un element d'immobilitzat material, s'ha d'incrementar per l'import de la revaloració el compte representatiu de l'actiu contra la mateixa partida específica de patrimoni net.

Si es revalora un determinat element pertanyent a l'immobilitzat material, també s'han de revalorar tots els actius que pertanyin a la mateixa classe d'actius, sempre que el canvi de valor sigui significatiu. S'entén per mateixa classe d'actius un conjunt d'actius de similar naturalesa i ús en les activitats d'una entitat.

## 7. Amortització.

### a) Concepte.

L'amortització és la distribució sistemàtica de la depreciació d'un actiu al llarg de la seva vida útil. La seva determinació s'ha de fer, en cada moment, distribuint la base amortitzable del bé entre la vida útil que resti, segons el mètode d'amortització utilitzat. La base amortitzable és igual al valor comptable del bé en cada moment restant-li, si s'escau, el valor residual que pugui tenir.

Per determinar la vida útil de l'immobilitzat material s'han de tenir en compte, entre altres, els motius següents:

- L'ús que l'entitat espera realitzar de l'actiu. L'ús s'estima per referència a la capacitat o rendiment físic esperat de l'actiu;
- El deteriorament natural esperat, que depèn de factors operatius com ara el nombre de torns de treball en què s'utilitzarà el bé, el programa de reparacions i manteniment de l'entitat, així com el nivell de cura i manteniment mentre l'actiu no està sent dedicat a tasques productives;
- L'obsolescència tècnica derivada dels canvis i millores en la producció, o bé dels canvis en la demanda del mercat dels productes o serveis que s'obtenen amb l'actiu; i
- Els límits legals o restriccions semblants sobre l'ús de l'actiu, com ara les dates de caducitat dels contractes de servei relacionats amb el bé.

La dotació de l'amortització de cada període ha de ser reconeguda com una despesa en el resultat de l'exercici per la part corresponent al valor comptable si s'ha registrat l'immobilitzat pel model del cost i s'ha d'imputar la resta, en cas que s'apliqui el model de la revaloració, a la partida específica de patrimoni net.

### b) Mètodes d'amortització.

Es poden utilitzar mètodes d'amortització com ara el d'amortització lineal, el de taxa constant sobre valor comptable o el de suma d'unitats produïdes. El mètode finalment emprat per a cada actiu s'ha de seleccionar prenent com a base els patrons esperats d'obtenció de rendiments econòmics o potencial de servei i s'ha d'aplicar de forma sistemàtica d'un període a un altre, llevat que es produeixi un canvi en els patrons esperats d'obtenció de rendiments econòmics o potencial de servei d'aquest actiu.

### c) Revisió de la vida útil i del mètode d'amortització.

La vida útil d'un element de l'immobilitzat material s'ha de revisar periòdicament i, si les expectatives actuals varien significativament de les estimacions prèvies, s'han d'ajustar els càrrecs en els períodes que resten de vida útil.

Igualment, el mètode d'amortització aplicat als elements que componen l'immobilitzat material s'ha de revisar de forma periòdica i, si s'ha produït un canvi important en el patró esperat de rendiments econòmics o potencial de servei d'aquests actius, s'ha de canviar el mètode perquè reflecteixi el nou patró. Quan la modificació en el mètode d'amortització es faci necessària, s'ha de comptabilitzar com un canvi en una estimació comptable, llevat que es tracti d'un error.

d) Casos particulars.

Els terrenys i els edificis són actius independents i s'han de tractar comptablement per separat, fins i tot si han estat adquirits conjuntament. Amb algunes excepcions, com ara mines, pedreres i abocadors, els terrenys tenen una vida il·limitada i per tant no s'amortitzen. Els edificis tenen una vida limitada i, per tant, són actius amortitzables. Un increment en el valor dels terrenys on s'assenta un edifici no afecta la determinació de l'import amortitzable de l'edifici.

No obstant això, si el cost del terreny inclou els costos de desmantellament, trasllat i rehabilitació, aquesta porció del terreny s'ha d'amortitzar al llarg del període en què s'obtinguin els rendiments econòmics o potencial de servei per haver incorregut en aquestes despeses. En alguns casos, el terreny en si mateix pot tenir una vida útil limitada, cas en què s'ha d'amortitzar de manera que reflecteixi els rendiments econòmics o potencial de servei que se'n derivaran.

8. Deteriorament.

El deteriorament del valor d'un actiu pertanyent a l'immobilitzat material s'ha de determinar, amb caràcter general, per la quantitat que excedeixi el valor comptable d'un actiu el seu import recuperable, sempre que la diferència sigui significativa.

A aquests efectes, almenys en el tancament de l'exercici, l'entitat ha d'avaluar si hi ha indicis que algun element de l'immobilitzat material pugui estar deteriorat, cas en què ha d'estimar el seu import recuperable i efectuar les correccions valoratives que siguin procedents.

Per avaluar si hi ha cap indicati de deteriorament dels elements de l'immobilitzat material portadors de rendiments econòmics futurs, l'entitat comptable ha de tenir en compte, entre altres, les circumstàncies següents:

1. Fonts externes d'informació:

a) Canvis significatius en l'entorn tecnològic o legal en què opera l'entitat esdevinguts durant l'exercici o que s'espera que es produeixin a curt termini i que tinguin una incidència negativa sobre l'entitat.

b) Disminució significativa del valor de mercat de l'actiu, si aquest existeix i està disponible, i superior a l'esperada pel pas del temps o ús normal.

2. Fonts internes d'informació:

a) Evidència d'obsolescència o deteriorament físic de l'actiu.

b) Canvis significatius quant a la forma d'utilització de l'actiu esdevinguts durant l'exercici o que s'espera que es produeixin a curt termini i que tinguin una incidència negativa sobre l'entitat.

c) Evidència acreditada mitjançant els informes oportuns que el rendiment de l'actiu és o serà significativament inferior a l'esperat.

Per avaluar si hi ha cap indicati de deteriorament dels elements de l'immobilitzat material portadors d'un potencial de servei, l'entitat comptable ha de tenir en compte entre altres, a més de les circumstàncies anteriors, amb l'excepció de la prevista al punt 1.b) anterior, les circumstàncies següents:

a) Interrupció de la construcció de l'actiu abans de la seva posada en condicions de funcionament.

b) Cessament o reducció significativa de la demanda o necessitat dels serveis prestats.

Per calcular el deteriorament són aplicables les regles següents:

Un deteriorament de valor associat a un actiu no revalorat s'ha de reconèixer en el resultat de l'exercici. No obstant això, el deteriorament del valor corresponent a un actiu revalorat s'ha d'imputar directament a la partida específica de patrimoni net fins al límit del saldo que correspon a aquest actiu.

Després del reconeixement d'un deteriorament de valor, els càrrecs per amortització de l'actiu s'han d'ajustar en els exercicis futurs, amb la finalitat de distribuir el valor comptable revisat de l'actiu, menys el seu eventual valor residual, d'una forma sistemàtica al llarg de la seva vida útil restant.

S'ha de revertir el deteriorament de valor reconegut en exercicis anteriors per a un actiu quan l'import recuperable sigui superior al seu valor comptable.

La reversió d'un deteriorament de valor en un actiu s'ha de reconèixer en el resultat de l'exercici, llevat que l'actiu es comptabilitzi segons el seu valor revalorat. La reversió d'un deteriorament de valor d'un actiu revalorat s'ha d'abonar a la partida específica patrimoni net. No obstant això, i en la mesura que el deteriorament de valor del mateix actiu revalorat hagi estat reconegut prèviament en el resultat de l'exercici, la reversió també s'ha de reconèixer en el resultat de l'exercici.

Després d'haver reconegut una reversió d'un deteriorament de valor, els càrrecs per amortització de l'actiu s'han d'ajustar per als exercicis futurs, amb la finalitat de distribuir el valor comptable revisat de l'actiu menys el seu eventual valor residual, d'una forma sistemàtica al llarg de la seva vida útil restant.

#### 9. Actius donats de baixa i retirats de l'ús.

Tot element component de l'immobilitzat material que hagi estat objecte de venda o disposició per una altra via ha de ser donat de baixa del balanç, de la mateixa manera que qualsevol element de l'immobilitzat material que s'hagi retirat de forma permanent d'ús, sempre que no s'espera obtenir rendiments econòmics o potencial de servei addicionals per la seva disposició. Els resultats derivats de la baixa d'un element s'han de determinar com la diferència entre l'import net que s'obté per la disposició i el valor comptable de l'actiu.

El saldo que hi hagi, si s'escau, en el compte específic de patrimoni net relatiu a aquest immobilitzat s'ha de traspasar al resultat de l'exercici.

Les operacions de venda amb arrendament posterior s'han de tractar d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 6, «Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar». Igualment, els actius donats de baixa i retirats de l'ús per adscripció i cessió gratuïta han de tenir el tractament recollit a la norma de reconeixement i valoració núm. 19, «Adscripcions i altres cessions gratuïtes d'ús de béns i drets».

Els elements components de l'immobilitzat material que es retirin temporalment de l'ús actiu i es mantinguin per a un ús posterior s'han de seguir amortitzant i, si s'escau, deteriorant. No obstant això, si s'utilitza un mètode d'amortització en funció de l'ús, el càrrec per l'amortització pot ser nul.

### 3a Casos particulars d'immobilitzat material: infraestructures, inversions militars especialitzades de naturalesa material i patrimoni històric

#### 1. Concepte.

Infraestructures: són actius no corrents, que es materialitzen en obres d'enginyeria civil o en immobles, utilitzables per la generalitat dels ciutadans o destinats a la prestació de serveis públics, adquirits a títol oneros o gratuït, o construïts per l'entitat, i que compleixen algun dels requisits següents:

- són part d'un sistema o xarxa,
- tenen una finalitat específica que no sol admetre altres usos alternatius.

Inversions militars especialitzades de naturalesa material: són actius tangibles, adquirits o construïts per l'entitat, que s'utilitzen exclusivament en la defensa nacional.

Patrimoni històric: elements patrimonials mobles o immobles d'interès artístic, històric, paleontològic, arqueològic, etnogràfic, científic o tècnic, així com el patrimoni documental i bibliogràfic, els jaciments, zones arqueològiques, llocs naturals, jardins i parcs que tinguin valor artístic, històric o antropològic. Aquests béns presenten, en general, determinades característiques, incloses les següents:

- a) És poc probable que el seu valor en termes culturals, mediambientals, educacionals i historicoartístics quedi perfectament reflectit en un valor financer basat purament en un preu de mercat.
- b) Les obligacions legals o estatutàries poden imposar prohibicions o severes restriccions a la seva disposició per venda.
- c) Sovint són irremplaçables i el seu valor es pot incrementar amb el temps, fins i tot si les seves condicions físiques es deterioren.
- d) Pot ser difícil estimar-ne la vida útil, la qual en alguns casos pot ser de centenars d'anys.

## 2. Reconeixement i valoració.

Les infraestructures, inversions militars especialitzades de naturalesa material i béns del patrimoni històric s'han de registrar en comptabilitat quan es compleixin els criteris de reconeixement d'un actiu previstos en el marc conceptual de la comptabilitat pública d'aquest Pla, i la seva valoració s'ha de fer d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 2, «Immobilitzat material».

Quan no es puguin valorar de forma fiable els béns del patrimoni històric, se n'ha de donar informació a la memòria.

### 4a *Inversions immobiliàries*

#### 1. Concepte.

Les inversions immobiliàries són immobles (terrenys o edificis, considerats en la seva totalitat o en part, o tots dos) que es tenen (per part del propietari o per part de l'arrendatari que hagi acordat un arrendament financer) per obtenir rendes, plusvàlues o totes dues, no per al seu ús en la producció o subministrament de béns o serveis, ni per a fins administratius, ni per a la seva venda en el curs ordinari de les operacions.

Constitueixen exemples d'inversions immobiliàries, entre altres, els següents:

- a) Un terreny que es té per obtenir plusvàlues a llarg termini i no per vendre's a curt termini, dins del curs ordinari de les activitats;
- b) Un terreny que es té per a un ús futur no determinat (en cas que l'entitat no hagi determinat si el terreny s'utilitzarà com a immoble ocupat pel propietari o per vendre's a curt termini, dins del curs ordinari de les activitats del negoci, es considera que aquest terreny es manté per obtenir plusvàlues);
- c) Un edifici que sigui propietat de l'entitat (o bé un edifici obtingut a través d'un arrendament financer) i estigui llogat a través d'un o més arrendaments operatius; i
- d) Un edifici que estigui desocupat i que es té per ser arrendat a través d'un o més arrendaments operatius.

En els casos en què les entitats tenen propietats per complir els seus objectius de prestació de serveis més que per aconseguir ingressos per arrendaments o plusvàlues, els actius no s'han de definir com a inversions immobiliàries.

En els supòsits en què una part de l'immobilitzat material de les entitats es té per obtenir rendes o plusvàlues i una altra part s'utilitza en la producció o subministrament de béns o serveis, o bé per a fins administratius, l'entitat les ha de comptabilitzar per separat si aquestes parts poden ser venudes separatament. Si les parts no poden ser venudes separatament, l'entitat únicament l'ha de qualificar d'inversió immobiliària, si només una



part insignificant s'utilitza per a la producció o prestació de béns o serveis, o per a fins administratius.

2. Valoració inicial, valoració posterior i baixa.

És aplicable a les inversions immobiliàries el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 2, «Immobilitzat material».

3. Reclassificacions.

S'han d'efectuar reclassificacions entre inversions immobiliàries i immobilitzat material només quan hi hagi un canvi en el seu ús. El seu registre s'ha de fer atenent els criteris següents:

a) Sense canvis en el model comptable.

Quan l'entitat segueixi utilitzant el model del cost o el model de la revaloració, les reclassificacions entre inversions immobiliàries i immobilitzat material no han de modificar el valor comptable dels immobles afectats.

b) Canvi del model de la revaloració al model de cost.

El valor comptable de l'immoble afectat per la reclassificació és el que li correspondria segons el model de cost. Per a això s'han d'eliminar, en el moment de la seva reclassificació, el saldo pendent d'imputació de la partida específica del patrimoni net i el corresponent a l'amortització acumulada relativa a la revaloració.

c) Canvi del model de cost al model de la revaloració.

La diferència que hi pugui haver en la data de la reclassificació entre el valor comptable de l'immoble i el seu valor raonable s'ha de tractar de la manera següent:

– Qualsevol disminució en el valor comptable de l'immoble s'ha de reconèixer en el resultat de l'exercici.

– Qualsevol augment en el valor comptable s'ha de tractar de la manera següent:

1. En la mesura que l'augment sigui la reversió d'un deteriorament del valor, prèviament reconegut per a aquest immoble, l'augment s'ha de reconèixer en el resultat de l'exercici.

2. Qualsevol romanent de l'augment sobre la reversió anterior ha de ser abonat directament en una partida específica de patrimoni net.

## 5a *Immobilitzat intangible*

1. Concepte.

L'immobilitzat intangible es concreta en un conjunt d'actius intangibles i drets susceptibles de valoració econòmica de caràcter no monetari i sense aparença física que compleixen, a més, les característiques de permanència en el temps i utilització en la producció de béns i serveis o constitueixen una font de recursos de l'entitat.

S'hi inclouen les inversions militars especialitzades quan tenen caràcter intangible i s'utilitzen exclusivament en la defensa nacional.

Amb caràcter general, poden excloure's de l'immobilitzat intangible i, per tant, considerar-se despesa de l'exercici, els béns i drets el preu unitari i importància relativa dels quals, dins de la massa patrimonial, ho aconsellin així.

2. Reconeixement.

Han de complir la definició d'actiu i els criteris de registre o reconeixement del marc conceptual de comptabilitat pública. L'entitat ha d'avaluar la probabilitat en l'obtenció de

rendiments econòmics futurs o en la potencial de servei, utilitzant hipòtesis raonables i fundades, que representin les millors estimacions respecte al conjunt de condicions econòmiques que existiran durant la vida útil de l'actiu.

Els actius que integrin l'immobilitzat intangible han de complir el criteri d'identificabilitat.

Un immobilitzat intangible és identificable quan compleix algun dels dos requisits següents:

a) És separable i susceptible de ser alienat, cedit, arrendat, intercanviat o lliurat per a la seva explotació.

b) Sorgeix de drets contractuals o d'altres drets legals, amb independència que aquests drets siguin transferibles o separables o d'altres drets o obligacions.

Si un actiu inclou elements tangibles i intangibles, per al seu tractament com a immobilitzat material o intangible, l'entitat ha de fer el judici oportú per distribuir l'import que correspongui a cada tipus d'element, llevat que el relatiu a algun tipus d'element sigui poc significatiu respecte al valor total de l'actiu.

### 3. Valoració.

#### 3.1 Valoració inicial i valoració posterior.

S'han d'aplicar els criteris establerts a la norma de reconeixement i valoració núm. 2, «Immobilitzat material», sense perjudici del que s'assenyala tot seguit en aquesta norma de reconeixement i valoració.

#### 3.2 Desemborsaments posteriors.

Els desemborsaments posteriors a l'adquisició d'un actiu reconegut com a immobilitzat intangible s'han d'incorporar com a més import en l'actiu només quan sigui possible que aquest desemborsament permeti a l'esmentat actiu generar rendiments econòmics futurs o un potencial de servei i el desemborsament es pugui estimar i atribuir directament a aquest. Qualsevol altre desemborsament posterior s'ha de reconèixer com una despesa en el resultat de l'exercici.

Els desemborsaments sobre un immobilitzat intangible reconeguts com a despeses de l'exercici no s'han de reconèixer posteriorment com a part del cost d'un immobilitzat intangible.

#### 3.3 Amortització i deteriorament.

L'entitat ha de valorar si la vida útil de l'actiu és definida o indefinida. Es considera que un actiu té una vida útil indefinida quan, sobre la base d'una anàlisi de tots els factors rellevants, no hi hagi un límit previsible al període al llarg del qual s'espera que l'actiu generi rendiments econòmics o potencial de servei per a l'entitat, o a la utilització en la producció de béns i serveis públics; per exemple: una llicència que es pot anar renovant constantment a un cost que no es considera significatiu. En aquests casos s'ha de comprovar si l'actiu ha experimentat un deteriorament de valor, que s'ha de comptabilitzar d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 2, «Immobilitzat material».

Els actius amb vida útil indefinida no s'han d'amortitzar, sense perjudici del seu possible deteriorament, i s'ha de revisar la vida útil cada exercici per determinar si hi ha fets i circumstàncies que permetin seguir mantenint una vida útil indefinida per a aquest actiu. En el supòsit que no es donin aquestes circumstàncies, s'ha de canviar la vida útil d'indefinida a definida i s'ha de comptabilitzar com un canvi en l'estimació comptable, d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 21, «Canvis en criteris i estimacions comptables i errors».

Els actius amb vida útil definida s'han d'amortitzar durant la seva vida útil. És admissible qualsevol mètode que tingui en compte les característiques tecnicoeconòmiques de l'actiu

o dret, i, si no es poden determinar de forma fiable, s'ha d'adoptar el mètode lineal d'amortització. L'amortització d'un immobilitzat intangible amb una vida útil definida no cessa quan l'actiu està sense utilitzar, llevat que es trobi amortitzat completament o hagi estat classificat com a actiu en estat de venda.

#### 4. Actius donats de baixa i retirats de l'ús.

S'han d'aplicar els criteris establerts a la norma de reconeixement i valoració núm. 2, «Immobilitzat material».

#### 5. Normes particulars sobre l'immobilitzat intangible.

##### 5.1 Despeses de recerca i desenvolupament.

La recerca és l'estudi original i planificat realitzat amb la finalitat d'obtenir nous coneixements científics o tecnològics.

El desenvolupament és l'aplicació concreta dels èxits obtinguts en la recerca.

Si l'entitat no és capaç de distingir la fase de recerca de la fase de desenvolupament en un projecte intern, ha de tractar els desemborsaments que ocasioni aquest projecte com si haguessin estat suportats només en la fase de recerca.

Les despeses de recerca són despeses de l'exercici en què es realitzen. Tanmateix, es poden activar com a immobilitzat intangible des del moment en què compleixin totes les condicions següents:

a) Que l'immobilitzat intangible generarà probables rendiments econòmics futurs o potencial de servei. Entre altres coses, l'entitat pot demostrar l'existència d'un mercat per a la producció que generi l'immobilitzat intangible o per a l'actiu en si, o bé en cas que hagi de ser utilitzat internament, la seva utilitat per a l'entitat.

b) La disponibilitat dels adequats recursos tècnics, financers o d'un altre tipus, per completar el desenvolupament i per utilitzar o vendre l'immobilitzat intangible.

c) Que estiguin específicament individualitzades per projectes i es doni una assignació, imputació i distribució temporal dels costos clarament establerta.

Les despeses de recerca que figurin en l'actiu s'han d'amortitzar durant la seva vida útil, i sempre dins el termini de cinc anys. En cas que les condicions del paràgraf anterior que justifiquen la capitalització deixin de complir-se, el saldo que quedi sense amortitzar s'ha de portar a resultats de l'exercici.

Les despeses de desenvolupament, quan compleixin les condicions indicades per a l'activació de les despeses de recerca, s'han de reconèixer en l'actiu i s'han d'amortitzar durant la seva vida útil, que es presumeix, llevat que hi hagi una prova en contra, que no és superior a cinc anys. En cas que les condicions que justifiquen la capitalització deixin de complir-se, el saldo que quedi sense amortitzar s'ha de portar a resultats de l'exercici.

##### 5.2 Inversions realitzades sobre actius utilitzats en règim d'arrendament operatiu o cedits en ús per un període inferior a la vida econòmica del bé cedit.

Les inversions realitzades sobre actius utilitzats en règim d'arrendament operatiu o cedits en ús, per un període inferior a la vida econòmica, quan de conformitat amb la norma de reconeixement i valoració núm. 6, «Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar», no s'hagin de qualificar d'arrendaments financers, s'han de comptabilitzar en una rúbrica de l'immobilitzat intangible, sempre que aquestes inversions no siguin separables dels actius, i augmentin la seva capacitat o els rendiments econòmics futurs o potencial de servei. L'amortització d'aquests elements de l'immobilitzat intangible s'ha de fer en funció de la vida útil de les inversions realitzades.

##### 5.3 Propietat industrial i intel·lectual.

És l'import satisfet per la propietat o pel dret a l'ús, o a la concessió de l'ús de les diferents manifestacions de la propietat industrial o de la propietat intel·lectual.

S'hi inclouen les despeses de desenvolupament capitalitzades i que, complint els requisits legals, s'inscriguin en el registre corresponent, inclòs el cost de registre i de formalització de la patent.

#### 5.4 Aplicacions informàtiques.

S'ha d'incloure en l'actiu l'import satisfet pels programes informàtics, el dret al seu ús, o el cost de producció dels elaborats per la mateixa entitat, quan estigui prevista la seva utilització en diversos exercicis. Els desemborsaments realitzats a les pàgines web generades internament per l'entitat han de complir aquest requisit, a més dels requisits generals de reconeixement d'actius.

S'han d'aplicar els mateixos criteris d'activació que els establerts per a les despeses de recerca.

Els programes informàtics integrats en un equip que no puguin funcionar sense aquest s'han de tractar com a elements de l'immobilitzat material. El mateix s'aplica al sistema operatiu d'un ordinador.

En cap cas poden figurar en l'actiu les despeses de manteniment de l'aplicació informàtica.

#### 5.5 Altre Immobilitzat intangible.

Recull altres drets no singularitzats anteriorment, entre altres, les concessions administratives; les cessions d'ús per períodes inferiors a la vida econòmica, quan d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 6, «Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar», no s'hagi de comptabilitzar com a arrendament financer; els drets de traspàs i els aprofitaments urbanístics que detenen les entitats locals o altres entitats públiques, sempre que no estiguin materialitzats en terrenys.

#### 6a *Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar*

S'entén per arrendament, als efectes d'aquesta norma, qualsevol acord, amb independència de la seva instrumentació jurídica, pel qual l'arrendador cedeix a l'arrendatari, a canvi de percebre una suma única de diners o una sèrie de pagaments o quotes, el dret a utilitzar un actiu durant un període de temps determinat.

#### 1. Arrendaments financers.

##### 1.1 Concepte.

a) Quan de les condicions econòmiques d'un acord d'arrendament es dedueixi que es transfereixen substancialment tots els riscos i avantatges inherents a la propietat de l'actiu objecte del contracte, l'arrendament s'ha de qualificar de financer.

Es presumeix que es transfereixen substancialment tots els riscos i avantatges inherents a la propietat en un acord d'arrendament d'un actiu amb opció de compra quan no hi hagi dubtes raonables que s'exercirà l'opció de compra. S'entén que per les condicions econòmiques del contracte d'arrendament no hi ha dubtes raonables que s'exercirà l'opció de compra quan el preu de l'opció de compra sigui més baix que el valor raonable de l'actiu en el moment en què l'opció de compra sigui exercitable.

b) Es presumeix també que es transfereixen els riscos i avantatges inherents a la propietat de l'actiu, encara que no hi hagi opció de compra, quan es compleixi alguna de les circumstàncies següents:

b.1) El termini del contracte d'arrendament coincideix o cobreix la major part de la vida econòmica de l'actiu o quan, sense complir-se això, hi hagi evidència que els dos períodes coincidiran, i no és significatiu el seu valor residual en finalitzar el període d'utilització.

b.2) A l'inici de l'arrendament el valor actual de les quantitats a pagar suposi un import substancial del valor raonable de l'actiu arrendat.

b.3) Quan els actius arrendats tinguin una naturalesa tan especialitzada que la seva utilitat quedi restringida a l'arrendatari i els béns arrendats no poden ser fàcilment reemplaçats per altres béns.

c) Altres indicadors de situacions que podrien portar a la classificació d'un arrendament com de caràcter financer són:

c.1) Si l'arrendatari pot cancel·lar el contracte d'arrendament i les pèrdues sofertes per l'arrendador a causa de la cancel·lació són assumides per l'arrendatari.

c.2) Els resultats derivats de les fluctuacions en el valor raonable de l'import residual recauen sobre l'arrendatari.

c.3) L'arrendatari té la possibilitat de prorrogar l'arrendament durant un segon període, amb uns pagaments per arrendament que siguin substancialment inferiors als habituals del mercat.

d) En els acords d'arrendament a tercers d'actius portadors de potencial de servei, amb opció de compra o sense, es presumeix, en tot cas, que no es transfereixen els riscos i avantatges inherents a la seva propietat en tant l'entitat mantingui el potencial de servei que tenen incorporat els actius esmentats. Per tant, no són aplicables a aquest tipus d'actius les presumpcions assenyalades en els paràgrafs anteriors d'aquest apartat.

## 1.2 Reconeixement i valoració.

Els actius objecte d'arrendament financer s'han de registrar i valorar d'acord amb la norma de reconeixement i valoració que els correspongui de conformitat amb la seva naturalesa, llevat del que s'especifica en els paràgrafs següents.

Atès que els terrenys tenen una vida útil indefinida, si no s'espera que la seva propietat passi a l'arrendatari al terme del termini d'arrendament, aquest no rep tots els riscos i avantatges que incideixen en la propietat d'aquest. En un arrendament financer conjunt els components del terreny i edifici s'han de considerar de forma separada si en finalitzar el termini de l'arrendament la propietat del terreny no és transmesa a l'arrendatari, cas en què el component de terreny s'ha de classificar com a arrendament operatiu, per a la qual cosa s'han de distribuir els pagaments acordats entre el terreny i l'edifici en proporció als valors raonables que representin els drets d'arrendament dels dos components, tret que aquesta distribució no sigui fiable, cas en què tot l'arrendament s'ha de classificar com a financer llevat que resulti evident que és operatiu.

## 1.3 Comptabilitat de l'arrendatari.

L'arrendatari en el moment inicial ha de reconèixer l'actiu segons la seva naturalesa i l'obligació associada a aquest com a passiu pel mateix import, que ha de ser el valor més baix entre el valor raonable de l'actiu arrendat i el valor actual dels pagaments acordats amb l'arrendador durant el termini de l'arrendament, incloent-hi, si s'escau, l'opció de compra, i amb exclusió de les quotes de caràcter contingent així com dels costos dels serveis i altres despeses que, d'acord amb les normes de valoració núm. 2, «Immobilitzat material», i núm. 5, «Immobilitzat intangible», no es puguin activar. A aquests efectes s'entén per quotes de caràcter contingent aquelles l'import futur de les quals depengui d'una variable establerta en el contracte.

Per calcular el valor actual d'aquestes partides s'ha de prendre com a tipus d'actualització el tipus d'interès reflectit en el contracte. Si aquest tipus no està determinat, s'ha d'aplicar el tipus d'interès que l'arrendatari hauria de pagar en un arrendament similar o, si aquest no és determinable, el tipus d'interès al qual obtindria els fons necessaris per comprar l'actiu.

Els costos directes inicials inherents a l'operació en què incorri l'arrendatari s'han de considerar com a valor més gran de l'actiu.

Cada una de les quotes de l'arrendament està constituïda per dues parts que representen, respectivament, la càrrega financera i la reducció del deute pendent de

pagament. La càrrega financera total s'ha de distribuir al llarg del termini de l'arrendament i s'ha d'imputar als resultats de l'exercici en què es meriti, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu per a l'arrendatari.

#### 1.4 Comptabilitat de l'arrendador.

Quan una entitat transfereixi substancialment tots els riscos i avantatges d'un actiu mitjançant una operació a la qual sigui aplicable la present norma de reconeixement i valoració, ha de registrar un dret a cobrar pel valor raonable del bé més els costos directes inicials de l'arrendador. Simultàniament ha de donar de baixa l'actiu pel seu valor comptable en el moment de l'inici de l'operació i registrar, si s'escau, un resultat de l'exercici.

La diferència entre el crèdit comptabilitzat en l'actiu del balanç i la quantitat a cobrar, corresponent a interessos no meritats, s'ha d'imputar al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici en què es meritin els interessos esmentats d'acord amb el mètode del tipus d'interès efectiu.

#### 2. Arrendaments operatius.

Es tracta d'un contracte d'arrendament en què no es transfereixen els riscos i avantatges que són inherents a la propietat.

Les quotes derivades dels arrendaments operatius han de ser reconegudes pels arrendataris com a despeses en el resultat de l'exercici en què es meritin durant el termini de l'arrendament.

Els ingressos procedents dels arrendaments operatius han de ser registrats per l'arrendador en el resultat de l'exercici en què es meritin durant el termini de l'arrendament.

#### 3. Venda amb arrendament posterior.

Quan per les condicions econòmiques d'una alienació, connectada al posterior arrendament o cessió d'ús dels actius alienats, es desprengui que es tracta d'un mètode de finançament, l'arrendatari no ha de variar la qualificació de l'actiu, ni reconèixer resultats derivats d'aquesta transacció. A més, ha de registrar l'import rebut amb abonament a una partida que posi de manifest el corresponent passiu financer. Les despeses per interessos associats a l'operació s'han de comptabilitzar al llarg de la vida del contracte d'acord amb el mètode del tipus d'interès efectiu.

L'arrendador ha de comptabilitzar l'operació d'acord amb el que disposa la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

#### 7a Actius en estat de venda

##### 1. Concepte.

Els actius en estat de venda són actius no financers classificats inicialment com a no corrents el valor comptable dels quals es recupera fonamentalment a través d'una transacció de venda, en lloc de pel seu ús continuat. Per aplicar la classificació anterior, l'actiu ha d'estar disponible, en les seves condicions actuals, per a la seva venda immediata, subjecte exclusivament als termes usuals i habituals per a la venda d'aquests actius, i la seva venda ha de ser altament probable. Es considera que la seva venda és altament probable quan es donin les circumstàncies següents:

- a) L'entitat s'ha de trobar compromesa per un pla per vendre l'actiu i haver iniciat un programa per trobar comprador i concretar el pla.
- b) La venda de l'actiu s'ha de negociar activament a un preu adequat en relació amb el seu valor raonable actual.

##### 2. Valoració inicial.

L'entitat ha de valorar aquests actius al valor comptable que correspondria en aquell moment a l'actiu no corrent, segons el model del cost. Per tant, s'han de donar de baixa

tots els comptes representatius de l'immobilitzat que canvia d'ús i s'han de donar d'alta els comptes representatius de l'actiu en estat de venda que han d'incloure, si s'escau, el deteriorament acumulat que hi hagués prèviament a la seva classificació.

### 3. Valoració posterior.

L'entitat ha de valorar aquests actius al valor més baix entre el seu valor comptable, segons el model de cost, i el seu valor raonable menys els costos de venda.

L'entitat ha de reconèixer un deteriorament de valor per un import equivalent a la diferència que hi pugui haver entre el valor comptable i el valor raonable menys els costos degut a les reduccions del valor de l'actiu.

L'entitat ha de reconèixer un resultat per qualsevol increment posterior derivat de la valoració a valor raonable menys els costos de venda de l'actiu. En tot cas, el valor comptable de l'actiu després de la reversió d'un deteriorament no pot superar l'import assignat al seu valor inicial.

Els actius en estat de venda no són objecte d'amortització mentre estiguin classificats com a tals.

### 4. Reclassificacions.

S'han de fer reclassificacions entre actius en estat de venda i inversions immobiliàries, immobilitzat intangible o material només quan hi hagi un canvi en el seu ús. El seu registre s'ha d'efectuar atenent els criteris següents:

#### a) Actius comptabilitzats segons el model de cost.

L'entitat ha de valorar l'actiu no corrent que deixi d'estar classificat com a «actiu en estat de venda» per un import equivalent al seu valor comptable abans que fos classificat com a tal, ajustat per qualsevol deteriorament o dotació a l'amortització que s'hauria reconegut si l'actiu no s'hagués classificat com a actiu en estat de venda.

Per a això, l'entitat ha de donar d'alta de nou tots els comptes representatius de l'actiu no corrent i ha de donar de baixa tots els comptes representatius de l'actiu en estat de venda i imputar, si s'escau, al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici en què es produeixi la reclassificació la diferència entre els valors comptables indicats.

#### b) Actius comptabilitzats segons el model de la revaloració.

L'entitat ha de valorar l'actiu no corrent reclassificat per un import equivalent al seu valor comptable abans que fos classificat com a actiu en estat de venda, modificat per qualsevol deteriorament, dotació a l'amortització o revaloració, si s'escau, que s'hagi reconegut durant el període en què l'actiu ha estat classificat com a actiu en estat de venda.

Per a això, s'ha de donar d'alta el compte representatiu del bé pel seu valor segons el model del cost –seguint el procediment previst a l'apartat a) anterior– més l'import total acumulat de la revaloració, amb abonament, a més de als comptes que correspongui d'amortització acumulada o deteriorament, si s'escau, al compte específic del patrimoni net que es correspondria amb la revaloració si l'actiu no s'hagués reclassificat mai com a actiu en estat de venda. Així mateix s'han de donar de baixa tots els comptes representatius de l'actiu en estat de venda i imputar, si s'escau, al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici en què es produeixi la reclassificació, la diferència entre els valors comptables indicats.

## 8a Actius financers

### 1. Concepte.

Són actius financers els diners en efectiu, els instruments de capital o de patrimoni net d'una altra entitat, els drets de rebre efectiu o un altre actiu financer d'un tercer o

d'intercanviar amb un tercer actius o passius financers en condicions potencialment favorables.

Els criteris establerts en aquesta norma de reconeixement i valoració són aplicables a tots els actius financers, excepte a aquells per als quals s'hagin establerts criteris específics en una altra norma de reconeixement i valoració.

## 2. Classificació dels actius financers.

Els actius financers, als efectes de la seva valoració, s'han de classificar inicialment en alguna de les categories següents:

### a) Crèdits i partides a cobrar.

S'inclouen en aquesta categoria:

a.1) Els crèdits per operacions derivades de l'activitat habitual.

a.2) Altres actius financers que, sense ser instruments de patrimoni ni negociar-se en un mercat actiu, generen fluxos d'efectiu d'import determinat o determinable i respecte dels quals s'espera recuperar tot el desemborsament realitzat per l'entitat, excloses les raons imputables al deteriorament creditici.

a.3) Les operacions d'adquisició d'instruments de deute amb l'acord de venda posterior a un preu fix o al preu inicial més la rendibilitat normal del prestador.

### b) Inversions mantingudes fins al venciment.

S'inclouen en aquesta categoria els valors representatius de deute amb venciment fix i fluxos d'efectiu d'import determinat o determinable, que es negocien en un mercat actiu, i respecte dels quals l'entitat té, des del seu reconeixement i en qualsevol data posterior, la intenció efectiva i la capacitat financera per conservar-los fins al seu venciment.

### c) Actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

En aquesta categoria s'inclouen:

c.1) Els actius financers que, negociant-se en un mercat actiu, s'adquireixen amb el propòsit de realitzar-los a curt termini, excepte els adquirits amb l'acord de venda posterior a un preu fix o al preu inicial més la rendibilitat normal del prestador.

c.2) Els derivats, excepte els que siguin contractes de garantia financera o hagin estat designats com a instruments de cobertura i compleixin els requisits de la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables».

### d) Inversions en el patrimoni d'entitats del grup, multigrup i associades.

Els conceptes de grup d'entitats, entitats multigrup i entitats associades són els definits a les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats del sector públic, que s'aprovin per ordre del ministre d'Economia i Hisenda.

### e) Actius financers disponibles per a la venda.

En aquesta categoria s'inclouen tots els actius financers que no compleixen els requisits per ser inclosos en alguna de les categories anteriors.

## 3. Reconeixement.

L'entitat ha de reconèixer un actiu financer en el seu balanç quan es converteixi en part obligada segons les clàusules del contracte o acord mitjançant el qual es formalitzi la inversió financera.

Per determinar el moment del reconeixement dels actius financers que sorgeixin de drets no contractuals, cal atènyer-se al que disposa a aquest efecte la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions», per al cas de transferències o



subvencions rebudes, o la corresponent norma de reconeixement i valoració, en els altres casos.

#### 4. Crèdits i partides a cobrar.

##### 4.1 Valoració inicial.

Amb caràcter general els crèdits i partides a cobrar s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable, que, llevat que hi hagi una evidència en contra, és el preu de la transacció, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles. Tanmateix els costos de transacció es poden imputar a resultats de l'exercici en què es reconeix l'actiu quan tinguin poca importància relativa.

No obstant el que assenyala el paràgraf anterior, els crèdits i partides a cobrar amb venciment a curt termini que no tinguin un tipus d'interès contractual s'han de valorar pel seu valor nominal.

Les partides a cobrar amb venciment a llarg termini que no tinguin un tipus d'interès contractual i els préstecs concedits a llarg termini amb interessos subvencionats s'han de valorar pel seu valor raonable, que és igual al valor actual dels fluxos d'efectiu a cobrar, aplicant la taxa d'interès del deute de l'Estat vigent en cada termini. No obstant això, les partides a cobrar a llarg termini es poden valorar pel nominal i els préstecs concedits a llarg termini amb interessos subvencionats es poden valorar per l'import lliurat, quan l'efecte de la no-actualització, globalment considerat, sigui poc significatiu en els comptes anuals de l'entitat.

Quan l'actiu financer, amb interessos subvencionats, es valori pel seu valor actual, la diferència entre aquest valor i el valor nominal o l'import lliurat, segons el cas, s'ha d'imputar com a subvenció concedida en el compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici en què es reconeix l'actiu financer.

En tot cas, les fiances i dipòsits constituïts s'han de valorar sempre per l'import lliurat, sense actualitzar.

##### 4.2 Valoració posterior.

Els crèdits i partides a cobrar s'han de valorar pel seu cost amortitzat. Els interessos meritats s'han de comptabilitzar com a resultats de l'exercici utilitzant el mètode del tipus d'interès efectiu.

No obstant això, les partides a cobrar que, sense tipus d'interès contractual, s'hagin valorat inicialment pel seu valor nominal, i els préstecs concedits amb interessos subvencionats que s'hagin valorat inicialment per l'import lliurat, s'han de seguir valorant per aquest import, llevat que s'hagin deteriorat.

##### 4.3 Deteriorament.

Almenys en el tancament de l'exercici, s'han d'efectuar les correccions valoratives necessàries, sempre que hi hagi evidència objectiva que el valor d'un crèdit o d'un grup de crèdits amb característiques de risc semblants valorats col·lectivament s'ha deteriorat com a resultat d'un o més esdeveniments que hagin ocorregut després del seu reconeixement inicial i que ocasionin una reducció o retard en els fluxos d'efectiu estimats futurs, com pot ser la insolvència del deutor.

El deteriorament de valor d'aquests actius financers és la diferència entre el seu valor comptable i el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs que s'estima que es generaran, descomptats al tipus d'interès efectiu calculat en el moment del seu reconeixement inicial. Per als crèdits a tipus d'interès variable, s'ha d'utilitzar el tipus d'interès efectiu que correspongui d'acord amb les condicions contractuals en la data de tancament de l'exercici.

Les correccions valoratives per deteriorament, així com la seva reversió, s'han de reconèixer com una despesa o un ingrés, respectivament, en el resultat de l'exercici. La

reversió del deteriorament té com a límit el valor comptable que tindria el crèdit en la data de reversió si no s'hagués registrat el deteriorament de valor.

## 5. Inversions mantingudes fins al venciment.

### 5.1 Valoració inicial.

Les inversions mantingudes fins al venciment s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable, que, llevat que hi hagi una evidència en contra, és el preu de la transacció, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles. No obstant això, els costos de transacció es poden imputar a resultats de l'exercici en què es reconeix la inversió quan tinguin poca importància relativa.

### 5.2 Valoració posterior.

Les inversions mantingudes a venciment s'han de valorar pel seu cost amortitzat. Els interessos meritats s'han de comptabilitzar com a resultats de l'exercici utilitzant el mètode del tipus d'interès efectiu.

### 5.3 Deteriorament.

Almenys en el tancament de l'exercici, s'han d'efectuar les correccions valoratives necessàries, de conformitat amb els criteris assenyalats a l'apartat 4.3 anterior.

No obstant això, com a substitut del valor actual dels fluxos d'efectiu futurs es pot utilitzar el valor de mercat de l'actiu financer, sempre que aquest sigui prou fiable per considerar-lo representatiu del valor que pugui recuperar l'entitat.

## 6. Actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

### 6.1 Valoració inicial.

Els actius financers a valor raonable amb canvis en resultats s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable, que, llevat que hi hagi una evidència en contra, és el preu de la transacció, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada. Els costos de transacció que li siguin directament atribuïbles s'han d'imputar a resultats de l'exercici en què es produeixi l'adquisició.

En el cas dels instruments de patrimoni, forma part del valor inicial l'import dels drets preferents de subscripció i similars que, si s'escau, s'hagin adquirit.

### 6.2 Valoració posterior.

Els actius financers a valor raonable amb canvis en resultats s'han de valorar pel seu valor raonable, sense deduir els costos de transacció en què es pugui incórrer en la seva alienació. Els canvis que es produeixin en el valor raonable s'han d'imputar a resultats de l'exercici, una vegada imputats els interessos meritats segons el tipus d'interès efectiu i, si s'escau, les diferències de canvi.

## 7. Inversions en el patrimoni d'entitats del grup, multigrup i associades.

### 7.1 Valoració inicial.

Les inversions en el patrimoni d'entitats del grup, multigrup i associades s'han de valorar inicialment al cost, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles.

No obstant això, si existeix una inversió anterior a la seva qualificació com a entitat del grup, multigrup o associada, s'ha de considerar com a cost d'aquesta inversió el valor comptable que hauria de tenir aquesta abans que l'entitat passi a tenir aquesta qualificació. Si s'escau, els ajustos valoratius previs associats amb l'esmentada inversió i comptabilitzats directament en el patrimoni net s'han de mantenir en aquest fins a la baixa o deteriorament.

Forma part del valor inicial l'import dels drets preferents de subscripció i similars que, si s'escau, s'hagin adquirit.

En cas d'aportacions no dineràries, per a la valoració inicial de la inversió s'ha d'aplicar el que estableix el punt 4.d) de la norma de reconeixement i valoració núm. 2, «Immobilitzat material», per als actius adquirits en permuta.

## 7.2 Valoració posterior.

Les inversions en el patrimoni d'entitats del grup, multigrup i associades s'han de valorar pel seu cost, menys, si s'escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament.

Quan s'hagi d'assignar valor a aquests actius per alienació o un altre motiu, s'ha d'aplicar el mètode del cost mitjà ponderat per grups homogenis, entenent per aquests els valors que atorguen els mateixos drets.

## 7.3 Deteriorament.

Almenys en el tancament de l'exercici, i en tot cas en el moment que s'acordi l'alienació o transmissió de la participació, s'han d'efectuar les correccions valoratives necessàries sempre que hi hagi evidència objectiva que el valor comptable de la inversió no serà recuperable com a conseqüència, per exemple, d'un descens prolongat i significatiu dels fons propis de l'entitat participada.

En el cas d'entitats les participacions de les quals es negociïn en un mercat actiu, l'import de la correcció valorativa és la diferència entre el seu valor comptable i el valor raonable calculat amb referència al mercat actiu.

En el cas d'entitats les participacions de les quals no es negociïn en un mercat actiu, per determinar l'import de la correcció valorativa s'ha de tenir en compte el patrimoni net de l'entitat participada corregit per les plusvàlues tàcites existents en la data de la valoració.

Les correccions valoratives per deteriorament, així com la seva reversió, s'han de reconèixer com una despesa o un ingrés, respectivament, en el resultat de l'exercici. La reversió del deteriorament té com a límit el valor comptable que tindria la inversió si no s'hagués registrat el deteriorament de valor.

En cas que s'hagi produït una inversió a l'entitat prèvia a la seva qualificació com a entitat del grup, multigrup o associada, i anteriorment a aquesta qualificació s'hagin realitzat ajustos valoratius imputats directament al patrimoni net derivats d'aquesta inversió, els ajustos s'han de mantenir després de la qualificació fins a l'alienació o baixa de la inversió, moment en què s'han de registrar en el compte del resultat econòmic patrimonial, o fins que es produeixin les circumstàncies següents:

a) En el cas d'ajustos valoratius previs per augments de valor, les correccions valoratives per deteriorament s'han de registrar contra la partida del patrimoni net que reculli els ajustos esmentats fins a l'import d'aquests, i l'excés, si s'escau, s'ha de registrar com a resultat de l'exercici. La correcció valorativa per deteriorament imputada directament al patrimoni net no reverteix.

b) En el cas d'ajustos valoratius previs per reduccions de valor, quan posteriorment l'import recuperable sigui superior al valor comptable de les inversions, aquest últim s'ha d'incrementar fins al límit de la indicada reducció de valor, contra la partida que hagi recollit els ajustos valoratius previs. El nou import sorgit així s'ha de considerar, a partir d'aquest moment, cost de la inversió. Tanmateix, si hi ha evidència objectiva de deteriorament del valor de la inversió, la partida de patrimoni net que reculli els corresponents ajustos negatius de valor s'ha d'imputar íntegrament a resultats de l'exercici.

## 8. Actius financers disponibles per a la venda.

### 8.1 Valoració inicial.

Els actius financers disponibles per a la venda s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable, que, llevat que hi hagi una evidència en contra, és el preu de la transacció,

que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles. No obstant això, en el cas de valors representatius de deute, els costos de transacció es poden imputar a resultats de l'exercici en què es reconeix la inversió quan tinguin poca importància relativa.

En el cas dels instruments de patrimoni, forma part del valor inicial l'import dels drets preferents de subscripció i similars que, si s'escau, s'hagin adquirit.

### 8.2 Valoració posterior.

Els actius financers disponibles per a la venda s'han de valorar pel seu valor raonable, sense deduir els costos de transacció en què es pugui incórrer en la seva alienació. Els canvis que es produeixin en el valor raonable s'han de registrar directament en el patrimoni net, fins a l'alienació o deteriorament de l'actiu financer, moment en què s'ha d'imputar a resultats.

Quan s'hagi d'assignar valor a aquests actius per alienació o un altre motiu, s'ha d'aplicar el mètode del cost mitjà ponderat per grups homogenis.

No obstant això, s'han de registrar en el compte del resultat econòmic patrimonial les correccions per deteriorament de valor, els interessos meritats segons el tipus d'interès efectiu, i els resultats per diferències de canvi en actius financers monetaris en moneda estrangera, de conformitat amb el que disposa la norma de reconeixement i valoració núm. 13, «Moneda estrangera».

Els instruments de patrimoni que no es negociïn en un mercat actiu s'han de valorar pel seu cost, menys, si s'escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament.

### 8.3 Deteriorament.

Almenys en el tancament de l'exercici, s'han d'efectuar les correccions valoratives necessàries sempre que hi hagi evidència objectiva que el valor d'un actiu financer disponible per a la venda o grup d'actius financers disponibles per a la venda amb característiques semblants s'ha deteriorat com a resultat d'un o més esdeveniments ocorreguts després del seu reconeixement inicial i que ocasionin, en el cas dels instruments de deute, una reducció o retard en els fluxos d'efectiu estimats futurs, com pot ser el cas de la insolvència del deutor, o bé, en el cas d'instruments de patrimoni, la falta de recuperabilitat del valor comptable d'aquest, a causa d'un descens prolongat o significatiu en la seva cotització o dels seus fons propis, en el cas d'instruments de patrimoni que no es negociïn en un mercat actiu. En tot cas, es presumeix que l'instrument s'ha deteriorat davant una caiguda d'un any i mig o d'un quaranta per cent de la seva cotització, sense que s'hagi produït la recuperació del seu valor, sense perjudici que pugui ser necessari reconèixer una pèrdua per deteriorament abans que hagi transcorregut el dit termini o descendit la cotització en el percentatge esmentat.

La correcció valorativa per deteriorament de valor d'aquests actius financers és la diferència entre el seu cost o cost amortitzat menys, si s'escau, qualsevol correcció valorativa per deteriorament prèviament reconeguda en el compte del resultat econòmic patrimonial i el valor raonable en el moment en què s'efectuï la valoració.

Les disminucions acumulades de valor raonable d'aquests actius reconegudes en el patrimoni net s'han d'imputar a resultats quan hi hagi evidència objectiva del deteriorament de valor.

Si en exercicis posteriors s'incrementa el valor raonable de l'actiu, la correcció valorativa reconeguda en exercicis anteriors ha de revertir amb abonament a resultats de l'exercici, excepte en el cas dels instruments de patrimoni, que s'ha de registrar un increment de valor raonable directament contra patrimoni net.

No obstant això, per als instruments de patrimoni valorats al cost perquè no es negocien en un mercat actiu, la correcció valorativa per deteriorament s'ha de calcular tenint en compte el patrimoni net de l'entitat participada corregit per les plusvàlues tàcites existents en la data de la valoració i no és possible la reversió de la correcció valorativa reconeguda en exercicis anteriors.

## 9. Reclassificacions entre les diferents categories d'actius financers.

Les reclassificacions entre les diferents categories d'actius financers s'han d'atènyer a les regles següents:

a) L'entitat no pot reclassificar cap actiu financer a la categoria d'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

b) Els instruments financers derivats no es poden reclassificar fora de la categoria d'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

c) Si com a conseqüència d'un esdeveniment inusual i altament improbable que es repeteixi en un futur, sorgit després de la seva classificació inicial, un instrument de deute classificat en la categoria d'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats ja no es manté amb la intenció de realitzar-lo a curt termini, l'entitat el pot reclassificar a la categoria d'inversions mantingudes fins al venciment, si té la intenció efectiva i la capacitat financera de conservar-lo en un futur previsible o fins al seu venciment.

En aquest cas, l'actiu s'ha de valorar pel seu valor raonable en la data de la reclassificació, que passa a ser el seu nou cost o cost amortitzat i no es reverteix cap benefici o pèrdua prèviament reconeguts en resultats.

d) Quant a les inversions mantingudes fins al venciment, l'entitat no pot classificar ni tenir classificat cap actiu financer en aquesta categoria si durant l'exercici actual o els dos exercicis anteriors ha venut o reclassificat actius financers inclosos en aquesta categoria, tret que sigui per un import insignificant en relació amb l'import total dels actius que hi estan inclosos o es tracti d'alguna de les vendes o reclassificacions següents:

1. Les que estiguin molt pròximes al venciment.
2. Les que tinguin lloc després que l'entitat hagi cobrat la pràctica totalitat del principal de l'actiu financer, d'acord amb el seu pla d'amortització.
3. Les que siguin atribuïbles a un esdeveniment aïllat, no recurrent, i que no van poder ser raonablement anticipades per l'entitat.

Quan la qualificació d'un actiu financer com a inversió mantinguda fins al venciment deixi de ser adequada com a conseqüència de vendes o reclassificacions per un import que no sigui insignificant, segons el que disposa l'apartat anterior, així com per canvis en la intenció o en la capacitat financera de l'entitat per mantenir-les, tots els actius financers inclosos en aquesta categoria s'han de reclassificar immediatament a la categoria d'actius financers disponibles per a la venda, s'han de valorar pel seu valor raonable i, a més, no serà possible classificar actius financers com a inversions mantingudes a venciment durant els dos exercicis següents.

L'entitat ha de registrar la diferència entre el valor comptable i el valor raonable de l'actiu, en el moment de la reclassificació, directament en el patrimoni net de l'entitat, i s'han d'aplicar les regles relatives als actius financers disponibles per a la venda.

Una vegada transcorreguts els dos exercicis a què es refereix l'apartat anterior, els actius que fins en aquell moment estaven classificats com a disponibles per a la venda es poden reclassificar de nou com a mantinguts a venciment, si l'entitat té la intenció efectiva i la capacitat financera de mantenir-los fins al venciment. El valor comptable de l'actiu financer en aquesta data es converteix en el seu nou cost amortitzat. La diferència que hi pugui haver entre aquest valor i l'import a venciment s'ha d'imputar a resultats segons el mètode del tipus d'interès efectiu.

Quant als increments i disminucions de valor reconeguts fins en aquell moment en el patrimoni net de l'entitat, s'han de portar a resultats al llarg de la vida residual de l'actiu financer utilitzant el mètode del tipus d'interès efectiu.

e) Els valors representatius de deutes classificats inicialment en la categoria d'actius financers disponibles per a la venda es poden reclassificar a la categoria inversions mantingudes fins al venciment si l'entitat té la intenció i la capacitat financera de mantenir-los fins al venciment. Tanmateix, aquesta reclassificació no es pot dur a terme fins que no transcorrin, si s'escau, els dos anys a què es refereix l'apartat d) anterior.

f) Les inversions en el patrimoni d'entitats del grup, multigrup i associades, quan deixin de tenir aquesta qualificació, s'han de valorar d'acord amb les regles aplicables als actius financers disponibles per a la venda.

#### 10. Dividends i interessos rebuts d'actius financers.

Els interessos i dividends meritats amb posterioritat al moment de l'adquisició s'han de reconèixer com a resultats de l'exercici.

A aquests efectes, en la valoració inicial dels actius financers s'han de registrar de forma independent, atenent el seu venciment, l'import dels dividends acordats per l'òrgan competent en el moment de l'adquisició, així com l'import dels interessos explícits meritats i no vençuts en l'esmentat moment.

Els dividends acordats després de l'adquisició que corresponguin a beneficis obtinguts abans de l'adquisició s'han de registrar com a modificació del valor inicial de la inversió.

Els interessos meritats s'han de reconèixer utilitzant el mètode del tipus d'interès efectiu, fins i tot per als instruments de deute classificats en les categories d'actius financers disponibles per a la venda i actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

En els actius financers a interès variable, les variacions entre els interessos explícits liquidats i els inicialment previstos no han d'alterar la distribució dels interessos implícits inicialment calculats. Aquestes variacions s'han d'imputar com a import més gran o més petit dels corresponents interessos explícits.

El càlcul del tipus d'interès efectiu es pot realitzar per capitalització simple quan l'actiu financer s'adquireixi amb venciment a curt termini o quan es tracti d'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

#### 11. Baixa en comptes.

L'entitat ha de donar de baixa en comptes un actiu financer o una part d'aquest només quan hagin expirat o s'hagin transmès els drets sobre els fluxos d'efectiu que l'actiu genera, sempre que, en aquest últim cas, s'hagin transferit de forma substancial els riscos i avantatges inherents a la propietat de l'actiu financer.

L'entitat ha d'avaluar en quina mesura reté o transmet els riscos i avantatges inherents a la propietat de l'actiu financer, comparant la seva exposició, abans i després de la transmissió a la variació en els imports i en el calendari dels fluxos d'efectiu nets de l'actiu transmès.

Si l'entitat transfereix de forma substancial els riscos i avantatges, ha de donar de baixa en comptes l'actiu financer i reconèixer de forma separada, com a actiu o passiu, qualsevol dret o obligació creats o retinguts com a conseqüència de la transmissió.

Si l'entitat reté de forma substancial els riscos i avantatges, ha de mantenir en comptes l'actiu financer en la seva integritat i reconèixer un passiu financer per la contraprestació rebuda.

Si l'entitat ni transmet ni reté de manera substancial els riscos i beneficis inherents a la propietat de l'actiu, ha de donar de baixa l'actiu quan no retingui el control sobre aquest, circumstància que depèn de la capacitat de l'adquirent per transmetre l'actiu financer. Si l'entitat reté el control sobre l'actiu financer transmès, l'ha de seguir reconeixent per l'import de l'exposició de l'entitat a les variacions de valor de l'actiu transmès, és a dir, per la seva implicació continuada, i ha de reconèixer un passiu associat.

Quan l'actiu financer es doni de baixa en comptes, la diferència entre la contraprestació rebuda, considerant qualsevol nou actiu obtingut menys qualsevol passiu assumit, i el valor comptable de l'actiu financer, o de la part d'aquest que s'hagi transmès, més qualsevol import acumulat reconegut directament en el patrimoni net, s'ha d'imputar a resultats de l'exercici en què tingui lloc la baixa en comptes.

### 9a Passius financers

#### 1. Concepte.

Un passiu financer és una obligació exigible i incondicional de lliurar efectiu o un altre actiu financer a un tercer o d'intercanviar amb un tercer actius o passius financers en condicions potencialment desfavorables.

Els criteris establerts en aquesta norma de reconeixement i valoració són aplicables a tots els passius financers, excepte a aquells per als quals s'hagin establert criteris específics en una altra norma de reconeixement i valoració.

## 2. Classificació dels passius financers.

Únicament als efectes de la seva valoració, els passius financers es classifiquen inicialment en les categories següents:

### a) Passius financers al cost amortitzat, que inclouen:

- a.1) Dèbits i partides a pagar per operacions derivades de l'activitat habitual.
- a.2) Deutes representats en valors negociables emesos amb la intenció de mantenir-los fins al venciment i aquells que s'espera recomprar abans del venciment a preu de mercat en un termini superior a l'any des de la seva emissió.
- a.3) Deutes representats en valors negociables emesos amb l'acord de recomprar-los abans del venciment a un preu fix, o a un preu igual al d'emissió més la rendibilitat normal del prestador.
- a.4) Deutes amb entitats de crèdit.
- a.5) Altres dèbits i partides a pagar.

### b) Passius financers a valor raonable amb canvis en resultats, que inclouen:

- b.1) Deutes representats en valors negociables emesos amb l'acord o l'objectiu de recomprar-los a curt termini, excepte aquells en què l'acord s'efectuï a un preu fix o a un preu igual al d'emissió més la rendibilitat normal del prestador, i
- b.2) Els derivats, excepte els que siguin contractes de garantia financera o hagin estat designats com a instruments de cobertura i compleixin els requisits de la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables».

No obstant això, en el cas de transferències d'actius financers en què l'entitat hagi de seguir reconeixent l'actiu transferit en funció de la seva implicació continuada, el passiu originat en aquesta transferència s'ha de valorar de forma consistent amb l'actiu transferit.

Per tant, si l'actiu transferit es valora pel seu valor raonable, les variacions en el valor raonable del passiu financer associat s'han de reconèixer en el resultat de l'exercici, excepte quan l'actiu transferit estigui classificat com a actiu financer disponible per a la venda, cas en què les variacions en el valor raonable del passiu associat s'han de reconèixer en el patrimoni net.

L'entitat no pot reclassificar cap passiu financer de la categoria passius financers al cost amortitzat a la de passius financers a valor raonable amb canvis en resultats, ni d'aquesta a aquella.

## 3. Reconeixement.

L'entitat ha de reconèixer un passiu financer en el seu balanç, quan es converteixi en part obligada segons les clàusules contractuals de l'instrument financer.

Per determinar el moment del reconeixement dels passius financers que sorgeixin d'obligacions no contractuals, cal atènyer-se al que disposa a aquest efecte la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions», per al cas de transferències o subvencions concedides, o la corresponent norma de reconeixement i valoració, en els altres casos.

## 4. Valoració inicial.

### 4.1 Passius financers al cost amortitzat.

Amb caràcter general, els passius financers al cost amortitzat s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable, que, llevat que hi hagi una evidència en contra, és el

preu de la transacció, que equival al valor raonable de la contraprestació rebuda, ajustat amb els costos de transacció que siguin directament atribuïbles a l'emissió. No obstant això, els costos de transacció es poden imputar al resultat de l'exercici en què es reconeix el passiu quan tinguin poca importància relativa.

Per a la valoració inicial dels deutes assumits s'ha d'aplicar la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

Les partides a pagar amb venciment a curt termini que no tinguin un tipus d'interès contractual s'han de valorar pel seu valor nominal.

Les partides a pagar amb venciment a llarg termini que no tinguin un tipus d'interès contractual i els préstecs rebuts a llarg termini amb interessos subvencionats s'han de valorar pel seu valor raonable, que és igual al valor actual dels fluxos d'efectiu a pagar, aplicant la taxa d'interès a la qual l'entitat hagi de liquidar els interessos per ajornament o demora en el pagament.

No obstant això, les partides a pagar a llarg termini sense tipus d'interès contractual es poden valorar pel nominal i els préstecs rebuts a llarg termini amb interessos subvencionats es poden valorar per l'import rebut, quan l'efecte de la no-actualització, globalment considerat, sigui poc significatiu en els comptes anuals de l'entitat.

Quan el passiu financer amb interessos subvencionats es valori pel seu valor actual, la diferència entre aquest valor i el valor nominal o l'import rebut, segons el cas, s'ha de reconèixer com una subvenció rebuda i s'ha d'imputar a resultats d'acord amb els criteris establerts a la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

En tot cas, les fiances i dipòsits rebuts s'han de valorar sempre per l'import rebut, sense actualitzar.

#### 4.2 Passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

S'han de valorar inicialment pel seu valor raonable, que, llevat que hi hagi una evidència en contra, és el preu de la contraprestació rebuda.

Els costos de transacció de l'emissió s'han d'imputar al resultat de l'exercici en què es produeixin.

#### 5. Valoració posterior.

##### 5.1 Passius financers al cost amortitzat.

Els passius financers al cost amortitzat s'han de valorar pel seu cost amortitzat. Els interessos meritats s'han de comptabilitzar com a resultats de l'exercici utilitzant el mètode del tipus d'interès efectiu.

Amb tot, les partides a pagar sense tipus d'interès contractual que s'hagin valorat inicialment pel seu valor nominal i els préstecs rebuts amb interessos subvencionats que s'hagin valorat inicialment per l'import rebut s'han de seguir valorant pels imports esmentats.

En els passius financers a interès variable, les variacions entre els interessos explícits liquidats i els inicialment previstos no han d'alterar la distribució dels interessos implícits inicialment calculats. Aquestes variacions s'han d'imputar com a import més gran o més petit dels corresponents interessos explícits.

En el cas de modificació de les dates previstes d'amortització s'ha de recalculer el tipus d'interès efectiu, que ha de ser el que iguali, en la data de modificació, el valor actual dels nous fluxos d'efectiu amb el cost amortitzat del passiu en aquell moment. El tipus d'interès efectiu recalculat s'ha d'utilitzar per determinar el cost amortitzat del passiu financer en el període restant de vida d'aquest.

##### 5.2 Passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

S'han de valorar pel seu valor raonable.

L'import que sorgeixi de la variació del valor raonable s'ha d'imputar al resultat de l'exercici, una vegada imputats els interessos meritats i les diferències de canvi, si s'escau.



### 5.3 Tipus d'interès efectiu.

Als efectes de la imputació dels interessos meritats segons el mètode del tipus d'interès efectiu que preveuen els punts 5.1 i 5.2 anteriors, es pot utilitzar la capitalització simple en el cas de passius financers al cost amortitzat emesos a curt termini i en els passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

### 6. Baixa en comptes.

#### 6.1 Criteri general.

L'entitat ha de donar de baixa un passiu financer quan s'hagi extingit, això és, quan l'obligació que va donar origen al passiu s'hagi complert o cancel·lat.

La compra d'un passiu financer propi implica la seva baixa en comptes encara que s'hagi de recol·locar de nou, excepte en el cas que preveu el punt 6.3 següent.

#### 6.2 Resultats en la cancel·lació.

La diferència entre el valor comptable del passiu financer, o de la part d'aquest, que s'hagi cancel·lat o cedit a un tercer i la contraprestació lliurada a aquest tercer, en què s'ha d'incloure qualsevol actiu cedit diferent de l'efectiu o passiu assumit, s'ha de reconèixer en el resultat de l'exercici en què tingui lloc.

#### 6.3 Compravendes dobles de passius propis.

No s'ha de donar de baixa en comptes el passiu en el cas de compravendes dobles de passius propis quan la venda posterior del passiu recomprat es pacti a un preu fix, o a un preu igual al de venda més la rendibilitat normal del prestador, ja que el fons econòmic d'aquestes operacions consisteix en la concessió d'un préstec, o en la constitució d'un dipòsit financer, i el passiu propi rebut actua com a garantia de la devolució dels fons prestats.

En aquest cas, s'ha de mantenir en comptes el passiu propi i s'ha de registrar l'operació de compravenda doble com un préstec concedit o dipòsit financer, segons que correspongui. Les despeses del passiu propi i els ingressos de l'actiu financer s'han de reconèixer, sense compensar, en el compte del resultat econòmic patrimonial.

Si la venda del passiu recomprat es pacta a preu de mercat, l'operació s'ha de tractar com a extinció del passiu i posterior emissió d'un altre passiu.

#### 6.4 Intercanvi de passius financers.

L'intercanvi d'instruments de deute a cost amortitzat entre l'entitat emissora i el prestador s'ha de tractar comptablement d'acord amb les regles següents:

a) Quan els instruments de deute intercanviats tinguin condicions substancialment diferents:

L'operació s'ha de registrar com una cancel·lació del passiu financer original i el reconeixement d'un nou passiu financer. Qualsevol cost o comissió per l'operació s'ha de registrar com a part del resultat procedent de l'extinció.

b) Quan els instruments de deute intercanviats no tinguin condicions substancialment diferents:

El passiu financer original no s'ha de donar de baixa en comptes i l'import dels costos i comissions s'ha de registrar com un ajust del seu valor en comptes i s'han d'amortitzar al llarg de la vida restant del passiu modificat.

S'ha de calcular un nou tipus d'interès efectiu que ha de ser el que iguali el valor en comptes del passiu financer en la data de modificació amb els fluxos d'efectiu a pagar segons les noves condicions.

Per determinar el cost amortitzat del passiu financer en el període restant de vida d'aquest, s'ha d'utilitzar el tipus d'interès efectiu calculat segons el paràgraf anterior.

A aquests efectes, s'ha de considerar que els instruments de deute intercanviats tenen condicions substancialment diferents quan el valor actual dels fluxos d'efectiu del nou passiu financer, incloent-hi les comissions netes cobrades o pagades, difereixi almenys en un 10 per cent del valor actual dels fluxos d'efectiu restants del passiu financer original, actualitzats tots dos al tipus d'interès efectiu original.

#### 6.5 Modificació de les condicions actuals d'un passiu financer.

Es considera que s'ha produït una modificació substancial de les condicions actuals d'un passiu financer quan el valor actual dels fluxos d'efectiu del passiu financer segons les noves condicions, incloent-hi les comissions netes cobrades o pagades, difereixi almenys en un 10 per cent del valor actual dels fluxos d'efectiu restants del passiu financer segons les condicions anteriors, actualitzats tots dos al tipus d'interès efectiu original.

Les modificacions substancials de les condicions actuals d'un passiu financer s'han de registrar amb el mateix criteri que l'establert a l'apartat a) del punt 6.4 anterior per a l'intercanvi d'instruments de deute que tinguin condicions substancialment diferents. Per a la valoració inicial del nou passiu s'ha d'utilitzar com a tipus d'actualització dels fluxos a pagar el tipus de mercat d'un passiu semblant.

Les modificacions no substancials de les condicions actuals d'un passiu financer s'han de registrar amb el mateix criteri que l'establert a l'apartat b) del punt 6.4 anterior per a l'intercanvi d'instruments de deute que no tinguin condicions substancialment diferents.

#### 6.6 Extinció del passiu per assumptió.

Quan un creditor eximeixi l'entitat de la seva obligació de realitzar pagaments perquè un nou deutor ha assumit el deute, l'entitat ha d'extingir el passiu financer original.

El resultat de l'extinció s'ha de reconèixer d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions», i ha de ser igual a la diferència entre el valor en comptes del passiu financer original i qualsevol contraprestació lliurada per l'entitat.

#### 6.7 Extinció del passiu per prescripció.

Quan hagi prescrit l'obligació de l'entitat de reemborsar al creditor el passiu financer, la baixa en comptes del passiu corresponent s'ha d'imputar al resultat de l'exercici en què s'acordi la prescripció.

### 7. Contractes de garantia financera.

Un contracte de garantia financera és un contracte que exigeix que l'emissor efectui pagaments per reemborsar el tenidor per la pèrdua en què incorre quan un deutor específic incompleix la seva obligació de pagament, d'acord amb les condicions, originals o modificades, d'un instrument de deute, com ara una fiança o un aval.

L'emissor d'un contracte de garantia financera ha de registrar les comissions o primes a percebre a mesura que es meritin, i les ha d'imputar a resultats com a ingrés financer, de forma lineal al llarg de la vida de la garantia.

Així mateix ha de proveir les garanties classificades com a dubtoses d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 17, «Provisions, actius i passius contingents».

## 10a Cobertures comptables

### 1. Concepte.

Mitjançant una operació de cobertura, un o diversos instruments financers denominats instruments de cobertura són designats per cobrir un risc específicament identificat que pot tenir impacte en el compte del resultat econòmic patrimonial o en l'estat de canvis en

el patrimoni net, com a conseqüència de variacions en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu d'una o diverses partides cobertes.

Quan una cobertura es qualifiqui de cobertura comptable, pel fet de complir els requisits exigits a l'apartat 4 d'aquesta norma, la comptabilització de l'instrument de cobertura i de la partida coberta s'ha de regir pels criteris que estableix l'apartat 5 d'aquesta norma de reconeixement i valoració.

## 2. Instruments de cobertura.

Amb caràcter general, els instruments que es poden designar com a instruments de cobertura són els derivats. En el cas de cobertures de tipus de canvi, també es poden designar com a instruments de cobertura actius financers i passius financers diferents dels derivats.

En una relació de cobertura, l'instrument de cobertura es designa en la seva integritat, encara que només ho sigui per un percentatge del seu import total, excepte en els contractes a termini, que es pot designar com a instrument de cobertura el preu de comptat, excloent-ne el component d'interès.

La relació de cobertura s'ha de designar per la totalitat del temps durant el qual l'instrument de cobertura està en circulació.

Dos o més derivats, o proporcions d'aquests, es poden designar conjuntament com a instruments de cobertura.

Un instrument es pot designar per cobrir més d'un risc sempre que:

- es puguin identificar clarament els diferents riscos coberts,
- hi hagi una designació específica de l'instrument de cobertura per a cada un dels diferents riscos coberts, i
- l'eficàcia de la cobertura pugui ser demostrada.

## 3. Partides cobertes.

Es poden designar com a partides cobertes els actius i passius reconeguts en balanç, els compromisos en ferm no reconeguts com a actius o passius, i les transaccions previstes altament probables de realitzar que exposin l'entitat a riscos específicament identificats de variacions en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu.

Els actius i passius que comparteixen l'exposició al risc que es pretén cobrir es poden cobrir en grup només si el canvi en el valor raonable atribuïble al risc cobert per a cada partida individual s'ha d'esperar que sigui aproximadament proporcional al canvi total del valor raonable del grup atribuïble al risc cobert.

No es pot designar com a partida coberta una posició neta global d'actius i passius. No obstant això, si es vol cobrir del risc de tipus d'interès el valor raonable d'una cartera composta d'actius i passius financers, es pot designar com a partida coberta un import monetari d'actius o de passius equivalent a l'import net de la cartera, sempre que la totalitat dels actius o dels passius dels quals s'extregui l'import monetari cobert estiguin exposats al risc cobert.

Els actius financers i passius financers es poden cobrir parcialment, tal com un determinat import o percentatge dels seus fluxos d'efectiu o del seu valor raonable, sempre que es pugui mesurar l'eficàcia de la cobertura.

Els actius o passius no financers només es poden designar com a partides cobertes:

- a) pels riscos associats a les diferències de canvi en moneda estrangera, o
- b) en la seva integritat, és a dir, per tots els riscos que suporti.

## 4. Requisits per aplicar la comptabilitat de cobertures.

Una cobertura s'ha de qualificar de cobertura comptable únicament quan es compleixin totes les condicions següents:

- a) En el moment inicial, s'ha de designar i documentar la relació de cobertura, així com fixar l'objectiu i l'estratègia que pretén l'entitat a través d'aquesta relació.

La documentació ha d'incloure:

- La identificació de l'instrument de cobertura, de la partida o transacció coberta i de la naturalesa del risc concret que es cobreix.
- En cas que l'instrument de cobertura no es valori pel seu valor raonable, s'ha de justificar que es compleixen tots els requisits que, a aquest efecte, preveu el final de l'apartat 5.1, «Valoració de l'instrument de cobertura», d'aquesta norma.
- El criteri i mètode per valorar l'eficàcia de l'instrument de cobertura per compensar l'exposició a les variacions de la partida coberta, ja sigui en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu, que s'atribueixen al risc cobert.

b) S'espera que la cobertura sigui altament eficaç durant tot el termini previst per compensar les variacions en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu que s'atribueixin al risc cobert, de manera congruent amb l'estratègia de gestió del risc inicialment documentat.

Una cobertura es considera altament eficaç si es compleixen les dues condicions següents:

- A l'inici de la cobertura i durant la seva vida, l'entitat pot esperar que els canvis en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu de la partida coberta que siguin atribuïbles al risc cobert siguin compensats gairebé completament pels canvis en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu de l'instrument de cobertura.
- L'eficàcia real de la cobertura, és a dir, la relació entre el resultat de l'instrument de cobertura i el de la partida coberta, està en un rang del vuitanta al cent vint-i-cinc per cent.

c) L'eficàcia de la cobertura pot ser determinada de forma fiable, això és, el valor raonable o els fluxos d'efectiu de la partida coberta i el valor raonable de l'instrument de cobertura s'han de poder determinar de forma fiable.

L'eficàcia s'ha de valorar, com a mínim, cada vegada que es preparin els comptes anuals.

Per valorar l'eficàcia de les cobertures s'ha d'utilitzar el mètode que s'adapti millor a l'estratègia de gestió del risc per l'entitat, i és possible adoptar mètodes diferents per a les diferents cobertures.

## 5. Criteris valoratius de les cobertures comptables.

### 5.1 Valoració de l'instrument de cobertura.

L'instrument de cobertura que sigui un derivat, o el component de tipus de canvi d'un actiu o passiu financer designat instrument de cobertura en una cobertura del risc de tipus de canvi, s'ha de valorar pel seu valor raonable.

La imputació del resultat obtingut en l'instrument de cobertura atribuïble a la part d'aquest que hagi estat qualificada de cobertura eficaç, s'ha d'efectuar en el mateix exercici en què les variacions en la partida coberta atribuïbles al risc cobert afectin el resultat econòmic patrimonial.

Quan per complir el que estableix el paràgraf anterior, la imputació del resultat obtingut en l'instrument de cobertura s'hagi de diferir a exercicis posteriors, els imports diferents s'han de registrar en un compte de patrimoni net.

L'import reconegut en el patrimoni net ha de ser el més baix:

- Del resultat acumulat per l'instrument de cobertura des de l'inici d'aquesta; o
- De la variació acumulada en el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs esperats de la partida coberta des de l'inici de la cobertura.

Amb caràcter general, l'import acumulat en el patrimoni net s'ha d'imputar a resultats a mesura que s'imputin els ingressos i despeses derivats de la partida coberta atribuïbles al risc cobert, excepte quan se'n permeti la inclusió en el valor inicial de l'actiu o passiu que

sorgeixi del compliment d'un compromís en ferm o de la realització d'una transacció prevista.

Les variacions en el valor raonable de l'instrument de cobertura atribuïbles a la part d'aquest qualificada de cobertura ineficaç s'han d'imputar en el resultat de l'exercici aplicant la norma de reconeixement i valoració que correspongui núm. 8, «Actius financers», o núm. 9, «Passius financers».

No obstant això, l'instrument de cobertura no s'ha de valorar pel seu valor raonable, sinó amb el mateix criteri que la partida coberta, quan la cobertura compleixi els requisits següents:

- L'instrument de cobertura és una permuta financera de divises, una permuta financera d'interessos o un contracte a termini de divises.

- La partida coberta és un passiu financer al cost amortitzat o una inversió mantinguda fins al venciment.

- L'instrument de cobertura es designa per compensar les variacions en els fluxos d'efectiu de la partida coberta degudes als riscos del tipus de canvi o de tipus d'interès als quals està efectivament exposada.

- L'entitat, en la documentació de la cobertura, declara que té la intenció i la capacitat financera de mantenir l'instrument de cobertura i la partida coberta fins al venciment de la cobertura i que no revocarà la designació de la cobertura.

- Per les característiques de l'instrument de cobertura i de la partida coberta, es pot assegurar, en el moment inicial, que la cobertura serà plenament eficaç fins al seu venciment, és a dir, que els canvis en els fluxos d'efectiu de l'instrument de cobertura compensaran íntegrament els canvis en els fluxos d'efectiu de la partida coberta corresponents a l'import i al risc coberts. Això s'aconsegueix quan, per exemple, es cobreix un passiu financer mitjançant una permuta en què el corrent deutor tingui les mateixes característiques (moneda, tipus d'interès de referència, venciment d'interessos, etc.) que la partida coberta.

## 5.2 Valoració de la partida coberta.

### 5.2.1 Actius i passius reconeguts en balanç.

Quan es cobreixi un actiu o un passiu de les variacions en el seu valor raonable, les variacions de la partida coberta atribuïbles al risc cobert s'han de reconèixer immediatament en el resultat de l'exercici ajustant el valor comptable de la partida coberta, fins i tot quan aquesta es valori al cost amortitzat o sigui un actiu financer disponible per a la venda.

L'ajust realitzat en el valor comptable d'una partida coberta que es valori al cost amortitzat s'ha d'imputar al resultat de l'exercici utilitzant el mètode del tipus d'interès efectiu recalculat en la data que comenci la imputació. La imputació pot començar tan aviat com es realitzi l'ajust i en tot cas ha de començar en el moment en què la partida coberta deixi de ser ajustada pels canvis en el valor raonable de l'instrument de cobertura.

Les variacions en el valor raonable de la partida coberta no atribuïbles al risc cobert s'han de reconèixer segons els criteris generals aplicables a la partida coberta.

Les variacions en els fluxos d'efectiu de la partida coberta s'han d'imputar a resultats segons els criteris generals aplicables a la partida coberta.

### 5.2.2 Compromisos en ferm no reconeguts com a actius o passius.

Les variacions en el valor raonable d'un compromís en ferm no reconegut com a actiu o passiu, designat com a partida coberta, que siguin atribuïbles al risc cobert, s'han de reconèixer com un actiu o passiu amb imputació al resultat de l'exercici.

Quan l'entitat subscriu un compromís en ferm per adquirir un actiu o assumir un passiu i aquest compromís es designi partida coberta, l'import inicial en comptes de l'actiu o passiu que resulti del compliment del compromís s'ha d'ajustar per incloure el canvi acumulat en el valor raonable del compromís atribuïble al risc cobert que es reconegui en el resultat de l'exercici.

Amb tot, en el cas de cobertures del risc del tipus de canvi, l'entitat pot optar per no reconèixer les variacions en el valor raonable del compromís en ferm durant el període de cobertura. En aquest cas, les variacions en el valor de l'instrument de cobertura que s'hagin reconegut en el patrimoni net durant el període de cobertura s'han d'imputar en el compte del resultat econòmic patrimonial d'acord amb els criteris que preveu el punt 5.2.3 següent, segons que el compromís en ferm doni lloc al reconeixement d'un actiu financer o un passiu financer, al reconeixement d'un actiu no financer o un passiu no financer, o no doni lloc al reconeixement d'un actiu o un passiu, respectivament.

#### 5.2.3 Transaccions previstes altament probables.

Durant el període de cobertura no s'han de reconèixer les variacions en el valor previst de la transacció coberta.

Si la cobertura d'una transacció prevista dóna lloc al reconeixement d'un actiu financer o un passiu financer, les variacions en el valor de l'instrument de cobertura que s'hagin reconegut en el patrimoni net s'han d'imputar en el resultat de l'exercici a mesura que l'actiu adquireixi o el passiu assumi l'afecti. No obstant això, les pèrdues registrades en el patrimoni net que l'entitat esperi no poder recuperar en exercicis futurs s'han de reconèixer immediatament en el resultat de l'exercici.

Si la cobertura d'una transacció prevista dóna lloc al reconeixement d'un actiu no financer o un passiu no financer, o bé al reconeixement d'un compromís en ferm, els imports reconeguts en el patrimoni net s'han d'incloure en el valor inicial de l'actiu o passiu, quan siguin adquirits o assumits.

Si la cobertura d'una transacció prevista no dóna lloc al reconeixement d'un actiu o passiu, les variacions en el valor de l'instrument de cobertura que s'hagin reconegut en el patrimoni net s'han d'imputar en el resultat de l'exercici a mesura que la transacció coberta afecti el resultat.

#### 6. Interrupció de la comptabilitat de cobertures.

La comptabilitat de cobertures s'int interromp en qualsevol de les circumstàncies següents:

- a) L'instrument de cobertura expira o és venut, resolt o exercit; o
- b) La cobertura deixa de complir els requisits assenyalats a l'apartat 4 anterior; o
- c) L'entitat revoca la designació.

La substitució o renovació d'un instrument de cobertura per un altre instrument no suposa la interrupció de la cobertura, llevat que estigui previst així a l'estratègia de cobertura documentada per l'entitat.

Els efectes comptables derivats de la interrupció s'han d'aplicar d'acord amb els criteris següents:

– L'import acumulat en el patrimoni net durant el període en què la cobertura hagi estat eficaç s'ha de seguir reconeixent en aquesta partida fins que tingui lloc la transacció prevista, moment en què s'han d'aplicar els criteris del punt 5.2.3. En el moment que no s'espera que la transacció prevista ocorri, l'import acumulat en el patrimoni net s'ha d'imputar al resultat de l'exercici.

– L'ajust realitzat en el valor en comptes d'una partida coberta que es valori al cost amortitzat s'ha d'imputar al resultat de l'exercici segons el criteri del segon paràgraf del punt 5.2.1 d'aquesta norma de reconeixement i valoració.

#### 11a Existències

##### 1. Valoració inicial.

Els béns i serveis compresos en les existències s'han de valorar pel preu d'adquisició o el cost de producció.

En les existències que necessitin un període superior a un any per estar en condicions de ser venudes es poden incloure, en el preu d'adquisició o cost de producció, les despeses financeres, en els termes que preveu la norma de reconeixement i valoració núm. 2, «Immobilitzat material», amb el límit del valor realitzable net de les existències en què s'integrin.

Els debits derivats d'aquestes operacions s'han de valorar d'acord amb el que disposa la norma de reconeixement i valoració núm. 9, «Passius financers».

## 1.1 Preu d'adquisició.

El preu d'adquisició comprèn el consignat en factura, els impostos indirectes no recuperables que recaiguin sobre l'adquisició més tots els costos addicionals que es produeixin fins que els béns es trobin en la ubicació i condició necessària per al seu ús, com ara transports, aranzels de duanes, assegurances i altres directament atribuïbles a l'adquisició de les existències.

Els descomptes, rebaixes i altres partides similars s'han de deduir del preu d'adquisició, així com els interessos contractuals incorporats al nominal dels debits. També s'han de deduir del preu d'adquisició els interessos incorporats al nominal dels debits amb venciment superior a l'any, que no tinguin un tipus d'interès contractual, quan es valorin inicialment pel valor actual dels fluxos d'efectiu a pagar, d'acord amb el que preveu l'apartat 4.1, «Passius financers al cost amortitzat», de la norma de reconeixement i valoració núm. 9, «Passius financers».

## 1.2 Cost de producció.

El cost de producció es determina afegint al preu d'adquisició de les primeres matèries i altres matèries consumides els costos directament imputables al producte. També s'hi ha d'afegir la part que raonablement correspongui dels costos indirectament imputables als productes de què es tracti, en la mesura que els dits costos corresponguin al període de fabricació, elaboració o construcció i es basin en el nivell d'utilització de la capacitat normal de treball dels mitjans de producció, segons els criteris indicats a la norma de reconeixement i valoració núm. 2, «Immobilitzat material».

## 1.3 Mètodes d'assignació de valor.

Si es tracta de béns concrets que formen part d'un inventari de béns intercanviables entre si, s'ha d'adoptar amb caràcter general el mètode del preu mitjà o cost mitjà ponderat. El mètode FIFO és acceptable i es pot adoptar si l'entitat el considera més convenient per a la seva gestió. S'ha d'utilitzar el mateix mètode per a inventaris de la mateixa naturalesa o ús.

Si no es pot assignar el valor pels mètodes anteriors, es pot determinar prenent el valor raonable menys un marge adequat.

Si es tracta de béns no intercanviables entre si o béns produïts i segregats per a un projecte específic, el valor s'ha d'assignar identificant el preu o els costos específicament imputables a cada bé individualment considerat.

## 2. Cost de les existències en la prestació de serveis.

En la mesura que sigui significatiu, es pot mantenir un inventari per la prestació de serveis amb contraprestació, cas en què les existències han d'incloure el cost de producció dels serveis mentre encara no s'hagi reconegut l'ingrés corresponent d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 15, «Ingressos amb contraprestació».

Els criteris indicats als apartats precedents són aplicables per determinar el cost de les existències dels serveis.

## 3. Valoració posterior.

Quan el valor realitzable net de les existències sigui inferior al seu preu d'adquisició o al seu cost de producció, s'han d'efectuar les oportunes correccions valoratives i s'ha de

reconèixer com a despesa en el resultat de l'exercici, tenint en compte aquesta circumstància en valorar les existències.

En el cas de les primeres matèries, la comparació anterior s'ha d'efectuar amb el seu preu de reposició, en lloc del seu valor realitzable net, i la correcció valorativa corresponent s'ha de fer fins a situar-les al preu de reposició. Tanmateix, no s'ha de rebaixar el valor de les primeres matèries i altres subministraments mantinguts per al seu ús en la producció d'existències, per situar el seu valor comptable per sota del cost, sempre que s'espera que els productes acabats als quals s'incorporin siguin venuts al seu cost de producció o per damunt d'aquest.

Els béns que hagin estat objecte d'un contracte de venda o de prestació de serveis en ferm el compliment del qual hagi de tenir lloc posteriorment no han de ser objecte de la correcció valorativa indicada en els paràgrafs precedents, a condició que el preu de venda estipulat en el contracte cobreixi, com a mínim, el preu d'adquisició o el de cost de producció d'aquests béns, més tots els costos pendents de realitzar que siguin necessaris per a l'execució del contracte.

Quan es tracti d'existències que s'han de distribuir sense contraprestació o aquesta és insignificant, el seu preu d'adquisició o el seu cost de producció s'ha de comparar amb el seu preu de reposició, o bé, si no es poden adquirir al mercat, amb una estimació d'aquest.

Si les circumstàncies que van causar la correcció del valor de les existències han deixat d'existir, l'import de la correcció ha de ser objecte de reversió i s'ha de reconèixer com a ingressos en el resultat de l'exercici.

#### 12a *Actius construïts o adquirits per a altres entitats*

##### 1. Concepte.

Són els béns construïts o adquirits per una entitat gestora, amb base en el corresponent contracte, conveni o acord, a fi i efecte que una vegada finalitzat el seu procés d'adquisició o construcció es transfereixin necessàriament a una altra entitat destinatària, amb independència que aquesta última participi o no en el seu finançament.

##### 2. Reconeixement i valoració per l'entitat gestora.

En el cas de construcció dels béns, quan els ingressos i els costos associats al contracte o acord puguin ser estimats amb prou grau de fiabilitat, els ingressos que se'n deriven s'han de reconèixer en el resultat de l'exercici, amb base al grau d'avançament o realització de l'obra al final de cada exercici.

El cost de l'obra s'ha de calcular de conformitat amb el que estableix per a la determinació del cost de producció la norma de reconeixement i valoració núm. 11, «Existències».

Es considera que es poden estimar amb prou fiabilitat els ingressos i els costos d'un contracte de construcció quan concorren les circumstàncies següents:

- a) Es poden mesurar raonablement els recursos totals del contracte.
- b) És probable que l'entitat obtingui els rendiments econòmics o el potencial de servei derivats del contracte.
- c) Tant els costos que falten per a la terminació del contracte com el grau de terminació d'aquest en la data dels comptes anuals poden ser mesurats amb prou fiabilitat.
- d) Els costos atribuïbles al contracte poden ser clarament identificats i mesurats amb suficient fiabilitat, de manera que els costos reals del contracte poden ser comparats amb les estimacions prèvies d'aquests.

Quan els ingressos i els costos associats al contracte o acord de construcció no puguin ser estimats amb el suficient grau de fiabilitat, i en els casos en què els actius no els construeixi directament l'entitat gestora, els costos associats amb la construcció o adquisició dels actius s'han de reconèixer com a existències. En aquest cas, els ingressos s'han de reconèixer quan els actius es lliurin a l'entitat que n'és destinatària.



En els dos casos, els costos associats al contracte o acord que financi l'entitat gestora s'han d'imputar com a subvenció concedida al resultat de l'exercici que sigui procedent d'acord amb els criteris establerts a la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

### 3. Reconeixement i valoració per l'entitat destinatària.

Els desemborsaments que efectui l'entitat destinatària del contracte o acord de construcció o adquisició per finançar l'obra s'han de registrar com a avançaments d'immobilitzat.

L'entitat ha de registrar l'actiu en el moment de la seva recepció i n'ha de quantificar l'import d'acord amb el que estableixen les normes de reconeixement i valoració núm. 2, «Immobilitzat material» i núm. 18, «Transferències i subvencions».

## 13a Moneda estrangera

### 1. Conceptes.

Transacció en moneda estrangera: és tota operació que s'estableix o exigeix la seva liquidació en una moneda estrangera.

S'entén per moneda estrangera qualsevol moneda diferent de l'euro.

Partides monetàries: són unitats monetàries mantingudes en efectiu, així com actius i passius que es rebran o pagaran, en el venciment, mitjançant una quantitat fixa o determinable d'unitats monetàries. Inclouen entre altres: els saldos disponibles en caixes d'efectiu i comptes bancaris, préstecs, valors representatius de deute, comptes a cobrar, comptes a pagar i provisions.

Partides no monetàries: són actius i passius que no donen dret a rebre ni obligació de lliurar una quantitat determinada o determinable d'unitats monetàries. Inclouen, entre altres, els actius materials o intangibles, les existències, així com els instruments de patrimoni.

### 2. Valoració inicial.

Tota transacció en moneda estrangera s'ha de registrar, en el moment de reconèixer-se en els comptes anuals, en euros, aplicant a l'import corresponent en moneda estrangera el tipus de canvi al comptat, existent en la data de l'operació.

Es pot utilitzar un tipus de canvi mitjà del període (com a màxim mensual) per a totes les transaccions que tinguin lloc durant aquest interval, en cada una de les classes de moneda estrangera en què aquestes s'hagin realitzat, llevat que aquest tipus hagi tingut variacions significatives durant l'interval de temps considerat.

### 3. Valoració posterior.

En cada data de presentació dels comptes anuals s'han d'aplicar les regles següents per realitzar la conversió dels saldos denominats en moneda estrangera a euros:

a) Partides monetàries.—Els elements patrimonials de caràcter monetari denominats en moneda estrangera s'han de valorar aplicant el tipus de canvi al comptat existent en aquesta data.

b) Partides no monetàries.

b.1) Les partides no monetàries valorades al cost s'han de valorar aplicant el tipus de canvi al comptat de la data en què van ser registrades.

b.2) Les partides no monetàries valorades al valor raonable s'han de valorar aplicant el tipus de canvi al comptat de la data en què es va determinar el valor raonable.

Les amortitzacions s'han de dotar sobre l'import anteriorment calculat.

La conversió a euros dels valors necessaris per estimar el deteriorament de valor s'ha de fer aplicant el tipus de canvi en el moment de la seva determinació.

#### 4. Tractament de les diferències de canvi.

a) Partides monetàries.—Les diferències de canvi sorgides en la liquidació de les partides monetàries, o en la data de presentació dels comptes anuals, per causa de tipus de canvi diferents dels utilitzats en el registre de l'operació en el període, s'han de reconèixer com a resultats del període en què han aparegut, amb l'excepció de les partides designades com a instruments de cobertura, als quals els és aplicable la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables».

Per al cas particular d'un actiu financer monetari classificat com a disponible per a la venda s'ha de tractar com si es comptabilitzés a cost amortitzat en moneda estrangera. En conseqüència, per a aquest actiu financer, les diferències de canvi associades a canvis en el cost amortitzat es reconeixen com a resultats de l'exercici, i els altres canvis de valor s'han de tractar tal com disposa la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers» per a aquest tipus d'actius.

b) Partides no monetàries.—L'efecte en la valoració d'una partida no monetària produït amb motiu de l'aplicació d'un tipus de canvi diferent d'aquell pel qual figuri en els comptes anuals no ha de ser objecte d'un tractament individualitzat, sinó que ha de tenir la mateixa consideració que qualsevol canvi en la valoració de l'esmentat element patrimonial.

#### 14a *Impost sobre el valor afegit (IVA) i impost general indirecte canari (IGIC)*

##### 1. Impuestos suportats.

L'IVA suportat deduïble no forma part del preu d'adquisició dels béns i serveis objecte de les operacions gravades per l'impost, i ha de ser objecte de registre en una rúbrica específica.

L'IVA suportat no deduïble forma part del preu d'adquisició dels béns i serveis objecte de les operacions gravades per l'impost. En el cas d'operacions d'autoconsum intern (producció pròpia amb destí a l'immobilitzat de l'entitat) que siguin objecte de gravamen, l'IVA no deduïble s'ha de sumar al cost dels respectius actius.

Sense perjudici del que estableix la norma relativa a canvis en criteris i estimacions comptables i errors, no han d'alterar les valoracions inicials les rectificacions en l'import de l'IVA suportat no deduïble, en particular els ajustos que siguin conseqüència de la regularització derivada de la prorrata definitiva, inclosa la regularització per béns d'inversió. Aquestes rectificacions s'han de reconèixer com a despesa o ingrés, segons que correspongui, en el resultat de l'exercici.

Les regles sobre l'IVA suportat són aplicables, si s'escau, a l'IGIC i a qualsevol altre impost indirecte suportat en l'adquisició de béns o serveis que no siguin recuperables directament de la Hisenda Pública.

##### 2. Impuestos repercutits.

L'IVA repercutit no forma part de l'ingrés derivat de les operacions gravades per aquest impost o de l'import net obtingut en l'alienació o disposició per una altra via en el cas de baixa en comptes d'actius no corrents, i ha de ser objecte de registre en una rúbrica específica.

Les regles sobre l'IVA repercutit són aplicables, si s'escau, al IGIC i a qualsevol altre impost indirecte suportat en l'adquisició d'actius o serveis que no siguin recuperables directament de la Hisenda Pública.

#### 15a *Ingressos amb contraprestació*

##### 1. Concepte.

Els ingressos amb contraprestació són els que deriven de transaccions en les quals l'entitat rep actius o serveis, o cancel·la obligacions, i dona directament un valor aproximadament igual (majoritàriament en forma de productes, serveis o ús d'actius) a l'altra part de l'intercanvi.

## 2. Reconeixement i valoració.

Amb caràcter general, els ingressos amb contraprestació s'han de reconèixer quan es compleixin les condicions següents:

- a) Quan el seu import es pugui mesurar amb fiabilitat.
- b) Quan sigui probable que l'entitat rebi els rendiments econòmics o potencial de servei associats a la transacció.

Els ingressos sorgits de transaccions amb contraprestació s'han de valorar pel valor raonable de la contrapartida, rebuda o per rebre, derivada dels ingressos, que llevat d'evidència en contra ha de ser el preu acordat per als esmentats béns o serveis, un cop deduït l'import de qualsevol descompte, bonificació o rebaixa comercial que l'entitat pugui concedir, així com els interessos contractuals incorporats al nominal dels crèdits. També s'han de deduir els interessos incorporats al nominal dels crèdits amb venciment superior a l'any, que no tinguin un tipus d'interès contractual, quan es valorin inicialment pel valor actual dels fluxos d'efectiu a cobrar, d'acord amb el que preveu l'apartat 4.1, «Valoració inicial», de la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

Els impostos que graven les operacions de venda de béns i prestació de serveis que l'entitat ha de repercutir a tercers com són l'impost sobre el valor afegit i els impostos especials, així com les quantitats rebudes per compte de tercers, no formen part dels ingressos.

Els crèdits per operacions derivades de l'activitat habitual s'han de valorar d'acord amb el que disposa la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

Quan s'intercanviïn béns o serveis per altres de naturalesa i valor similar, tal intercanvi no dóna lloc al reconeixement d'ingressos.

## 3. Ingressos per vendes.

Els ingressos procedents de la venda de béns han de ser registrats quan es compleixin a més dels requisits generals tots i cadascun dels següents:

- a) L'entitat ha transferit al comprador els riscos i avantatges, de tipus significatiu, derivats de la propietat dels béns, amb independència de la cessió o no del títol legal de propietat.
- b) L'entitat no conserva per a si cap implicació en la gestió corrent dels béns venuts, ni reté el control efectiu sobre aquests béns.
- c) Les despeses associades amb la transacció poden ser mesurades amb fiabilitat.

## 4. Ingressos per prestació de serveis.

Els ingressos procedents d'una prestació de serveis s'han de reconèixer quan el resultat d'una transacció pot ser estimat amb fiabilitat, considerant el grau d'avanç o realització de la prestació en la data dels comptes anuals. El resultat d'una transacció pot ser estimat amb fiabilitat quan, a més dels requisits generals per al reconeixement d'ingressos, es compleixin tots i cadascun dels següents:

- a) El grau d'avanç o realització de la prestació, en la data dels comptes anuals, pugui ser mesurat amb fiabilitat.
- b) Els costos ja produïts en la prestació, així com els que queden per produir fins a completar-la, puguin ser mesurats amb fiabilitat.

Quan els serveis es prestin a través d'un nombre indeterminat d'actes, en un termini especificat, els ingressos es poden reconèixer de forma lineal en aquest termini.

Quan el resultat d'una transacció, que impliqui la prestació de serveis, no pugui ser estimat de forma fiable, els ingressos corresponents han de ser reconeguts com a tals només en la quantia de les despeses reconegudes que es considerin recuperables.

## 16a Ingressos sense contraprestació

### 1. Concepte.

Els ingressos sense contraprestació són els que deriven de transaccions en les quals l'entitat rep actius o serveis, o cancel·la obligacions, i no dóna directament un valor aproximadament igual a l'altra part de l'intercanvi.

### 2. Reconeixement i valoració.

El reconeixement d'ingressos procedents de transaccions sense contraprestació va associat al reconeixement de l'actiu derivat de l'esmentada transacció, excepte en la mesura que sigui reconegut un passiu també respecte al mateix flux d'entrada. El sorgiment de l'esmentat passiu ve motivat per l'existència d'una condició que impliqui la devolució de l'actiu.

Per procedir al reconeixement de l'ingrés s'han de complir els criteris de reconeixement de l'actiu.

Si s'ha reconegut un passiu, quan aquest es cancel·li perquè es realitzi el fet imposable o se satisfaci la condició, s'ha de donar de baixa el passiu i s'ha de reconèixer l'ingrés.

Els ingressos procedents de transaccions sense contraprestació s'han de valorar per l'import de l'increment dels actius nets en la data de reconeixement.

### 3. Impostos.

En el cas dels impostos, s'ha de reconèixer l'ingrés i l'actiu quan tingui lloc el fet imposable i se satisfacin els criteris de reconeixement de l'actiu.

Els impostos s'han de quantificar seguint el criteri general que estableix l'apartat 2 anterior. En els casos en què la liquidació d'un impost es realitzi en un exercici posterior a la realització del fet imposable es poden utilitzar models estadístics per determinar l'import de l'actiu, sempre que els esmentats models tinguin un alt grau de fiabilitat.

L'ingrés tributari s'ha de determinar pel seu import brut. En cas que es paguin beneficis als contribuents a través del sistema tributari, que en altres circumstàncies serien pagats utilitzant un altre mitjà de pagament, aquests constitueixen una despesa i s'han de reconèixer independentment, sense perjudici de la seva imputació pressupostària. L'ingrés, al seu torn, s'ha d'incrementar per l'import de qualsevol d'aquestes despeses pagades a través del sistema tributari.

Tanmateix, l'ingrés tributari no s'ha d'incrementar per l'import de les despeses fiscals (deduccions), ja que aquestes despeses són ingressos als quals es renuncia i no donen lloc a fluxos d'entrada o sortida de recursos.

### 4. Multes i sancions pecuniàries.

Les multes i sancions pecuniàries són ingressos de dret públic detrets sense contraprestació i de forma coactiva com a conseqüència de la comissió d'infraccions en l'ordenament jurídic.

El reconeixement dels ingressos s'ha d'efectuar quan aquestes multes i sancions es recaptin o quan en l'ens que tingui atribuïda la potestat per a la seva imposició sorgeixi el dret a cobrar-les.

El naixement del dret de cobrament es produeix quan l'ens impositor disposi d'un títol legal executiu amb què fer efectiu l'esmentat dret de cobrament.

L'existència de tal títol executiu, en el cas de multes i sancions pecuniàries, es produeix, en qualsevol dels casos següents:

1. Quan la legislació reguladora d'aquestes multes i sancions estableixi l'executivitat de l'acte d'imposició en el moment de la seva emissió.

2. Quan la legislació reguladora d'aquestes multes i sancions estableixi l'executivitat de l'acte d'imposició en un moment posterior al de la seva emissió:

a) Pel transcurs del termini legalment establert, en cada cas, perquè l'infractor reclami l'acte d'imposició de la sanció, sense que s'hagi produït tal reclamació.

b) Per resolució confirmatòria de l'acte d'imposició en l'últim recurs possible a interposar pel subjecte infractor amb anterioritat a l'executivitat de l'acte.

#### 5. Transferències i subvencions.

Els criteris de reconeixement d'aquest tipus d'ingressos es recullen en la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

#### 6. Cessions gratuïtes d'ús de béns i drets.

El tractament d'aquestes operacions queda establert en la norma de reconeixement i valoració núm. 19, «Adscripcions i altres cessions gratuïtes d'ús de béns i drets».

### 17a Provisions, actius i passius contingents

#### 1. Provisions.

Aquesta norma de reconeixement i valoració s'ha d'aplicar amb caràcter general, excepte si en una altra norma de reconeixement i valoració que conté aquest Pla s'estableix un criteri singular. Tampoc s'ha d'aplicar per al registre de provisions en les quals siguin necessaris càlculs actuuarials per a la seva determinació i les que afecten els denominats beneficis socials.

##### 1.1 Concepte.

Una provisió és un passiu sobre el qual existeix incertesa sobre la seva quantia o venciment.

Dóna origen al passiu tot esdeveniment del qual neix una obligació de pagament, de tipus legal, contractual o implícita per a l'entitat, de manera que a l'entitat no li queda una altra alternativa més realista que satisfer l'import corresponent.

Una obligació implícita és la que deriva de les actuacions de l'entitat mateixa, en les quals:

a) degut a un patró establert de comportament en el passat, a polítiques governamentals que són de domini públic o a una declaració efectuada de forma suficientment concreta, l'entitat hagi posat de manifest davant tercers que està disposada a acceptar cert tipus de responsabilitats; i

b) com a conseqüència d'això, l'entitat hagi creat una expectativa vàlida, davant aquells tercers amb els quals ha de complir els seus compromisos o responsabilitats.

##### 1.2 Reconeixement.

S'ha de reconèixer una provisió quan es donin la totalitat de les següents condicions:

a) l'entitat té una obligació present (ja sigui legal, contractual o implícita) com a resultat d'un esdeveniment passat;

b) és probable que l'entitat s'hagi de desprendre de recursos que incorporin rendiments econòmics o potencial de servei per cancel·lar tal obligació; i

c) es pot fer una estimació fiable de l'import de l'obligació.

Als efectes anteriors s'ha de tenir en compte el següent:

– S'han de reconèixer com a provisions només les obligacions sorgides arran d'esdeveniments passats, l'existència de les quals sigui independent de les accions futures de l'entitat.

– No es poden reconèixer provisions per a despeses en les quals s'hagi d'incórrer per funcionar en el futur.

– Un esdeveniment que no hagi donat lloc al naixement immediat d'una obligació, pot fer-ho en una data posterior, per causa dels canvis legals o per actuacions de l'entitat. A aquests efectes, també es consideren canvis legals els canvis en què la normativa hagi estat objecte d'aprovació però encara no hagi entrat en vigor.

– La sortida de recursos s'ha de considerar probable sempre que hi hagi més possibilitat que es presenti que no pas del contrari, és a dir, que la probabilitat que un esdeveniment ocorri sigui més gran que la probabilitat que no es presenti en el futur.

### 1.3 Valoració inicial.

L'import reconegut com a provisió ha de ser la millor estimació del desemborsament necessari per cancel·lar l'obligació present o per transferir-la a un tercer.

Per a la seva quantificació, s'han de tenir en compte les qüestions següents:

a) La base de les estimacions de cadascun dels desenllaços possibles, així com del seu efecte financer, s'han de determinar de conformitat amb:

- el judici de la gerència de l'entitat,
- l'experiència que es tingui en operacions similars, i
- els informes d'experts.

b) L'import de la provisió ha de ser el valor actual dels desemborsaments que s'espera que siguin necessaris per cancel·lar l'obligació. Quan es tracti de provisions amb venciment inferior o igual a un any i l'efecte financer no sigui significatiu no és necessari portar a terme cap tipus de descompte.

c) Reemborsament per part de tercers: En cas que l'entitat tingui assegurat que una part o la totalitat del desemborsament necessari per liquidar la provisió li sigui reemborsat per un tercer, aquest reemborsament s'ha de reconèixer com un actiu independent, l'import del qual no ha d'excedir el registrat en la provisió. Així mateix, la despesa relacionada amb la provisió ha de ser objecte de presentació com una partida independent de l'ingrés reconegut com a reemborsament. Si s'escau, és objecte d'informació en memòria respecte d'aquelles partides que estiguin relacionades i que serveixi per comprendre millor una operació.

### 1.4 Valoració posterior.

#### 1.4.1 Consideracions generals.

Les provisions han de ser objecte de revisió almenys al final de cada exercici i ajustades, si s'escau, per reflectir la millor estimació existent en aquell moment. En cas que ja no sigui probable la sortida de recursos que incorporin rendiments econòmics o potencial de servei, per cancel·lar l'obligació corresponent s'ha de revertir la provisió, la contrapartida de la qual ha de ser un compte d'ingressos de l'exercici.

Amb independència d'això, i atès que representen un valor actual, l'actualització de la seva quantia s'ha de fer, amb caràcter general, amb càrrec a comptes representatius de despeses financeres. El tipus de descompte que s'ha d'aplicar és l'equivalent al tipus de deute públic per a un venciment anàleg.

#### 1.4.2 Consideracions particulars.

Els canvis en la valoració d'un passiu existent per desmantellament, restauració o similar que siguin conseqüència de canvis al calendari o import estimat de la sortida de recursos per liquidar l'obligació o d'un canvi en el tipus de descompte, s'han de comptabilitzar d'acord amb els criteris següents:

a) Si l'actiu es valora segons el model de cost:

a.1) Els canvis en el passiu han d'incrementar o disminuir el cost de l'actiu corresponent.

a.2) L'import deduït del cost de l'actiu no ha d'excedir el seu valor comptable. Si una disminució en el passiu excedeix l'import del valor comptable de l'actiu, l'excedent s'ha de reconèixer immediatament en el resultat de l'exercici.

Com a conseqüència de l'ajust de l'actiu, la base amortitzable s'ha de modificar i les quotes d'amortització s'han de repartir durant la seva vida útil restant.

b) Si l'actiu es valora segons el model de la revaloració:

b.1) Els canvis en el passiu han de modificar la partida específica de patrimoni net prèviament reconeguda, de forma que:

– Una disminució del passiu s'ha d'abonar directament a l'esmentada partida específica de patrimoni net, excepte quan s'hagi de comptabilitzar un ingrés com a conseqüència de la reversió d'una minoració de l'actiu reconeguda prèviament en el resultat de l'exercici.

– Un increment en el passiu s'ha de carregar contra el compte representatiu de l'esmentada partida específica de patrimoni net, fins al límit del saldo creditor que hi hagi en aquell moment. Si el saldo esmentat resulta insuficient, la diferència s'ha de registrar com a resultat de l'exercici.

b.2) En cas que una disminució en el passiu excedeixi el valor comptable que s'hauria reconegut si l'actiu s'hagués comptabilitzat pel model del cost, l'excés s'ha de reconèixer com un ingrés de l'exercici.

b.3) Del canvi en la partida específica de patrimoni que sorgeixi d'un canvi en el passiu se n'ha de donar informació en la memòria.

1.5 Aplicació de les provisions.

Cada provisió només s'ha de destinar per afrontar els desemborsaments per als quals va ser originalment reconeguda.

2. Actius contingents.

2.1 Concepte.

Un actiu contingent és un actiu de naturalesa possible, sorgit arran d'esdeveniments passats, l'existència del qual ha de ser confirmada només per l'ocurrència o, si s'escau, per la no-ocurrència, d'un o més esdeveniments incerts en el futur, que no estan completament sota el control de l'entitat.

2.2 Informació a facilitar.

Els actius contingents no han de ser objecte de reconeixement en el balanç, si bé, se n'ha d'informar en la memòria en cas que sigui probable l'entrada de rendiments econòmics o potencial de servei a l'entitat.

Els actius contingents han de ser objecte d'avaluació continuada.

3. Passius contingents.

3.1 Concepte.

Un passiu contingent és:

a) una obligació possible, sorgida arran d'esdeveniments passats, l'existència de la qual ha de ser confirmada només per l'ocurrència, o si s'escau per la no-ocurrència, d'un o més esdeveniments incerts en el futur, que no estan completament sota el control de l'entitat; o bé

b) una obligació present, sorgida arran d'esdeveniments passats, que no s'ha reconegut comptablement perquè:

– no és probable que l'entitat hagi de satisfer-la, desprenent-se de recursos que incorporin rendiments econòmics o prestació de serveis; o bé

– l'import de l'obligació no pot ser valorat amb la suficient fiabilitat.

### 3.2 Informació a facilitar.

L'entitat no ha de procedir al reconeixement de cap passiu contingent en el balanç. No obstant això, se n'ha d'informar en memòria, llevat del cas que la possibilitat de tenir una sortida de recursos que incorporin rendiments econòmics o prestació de serveis es consideri remota.

Els passius contingents han de ser objecte d'avaluació continuada.

#### 18a *Transferències i subvencions*

##### 1. Concepte.

Als únics efectes d'aquest Pla:

Les transferències tenen per objecte un lliurament dinerari o en espècie entre els diferents agents de les administracions públiques, i d'aquests a altres entitats públiques o privades i a particulars, i viceversa, totes elles sense contrapartida directa per part dels beneficiaris, i es destinen a finançar operacions o activitats no singularitzades.

Les subvencions tenen per objecte un lliurament dinerari o en espècie entre els diferents agents de les administracions públiques, i d'aquests a altres entitats públiques o privades i a particulars, i viceversa, totes elles sense contrapartida directa per part dels beneficiaris, destinant-se a un fi, propòsit, activitat o projecte específic, amb l'obligació per part del beneficiari de complir les condicions i els requisits que s'hagin establert o, en cas contrari, procedir al seu reintegrament.

Les transferències i subvencions suposen un augment del patrimoni net del seu beneficiari i, simultàniament, una correlativa disminució del patrimoni net del concedent.

En cas que hi hagi dubtes sobre el compliment de les condicions i requisits associats al gaudi d'una subvenció, aquesta ha de tenir la consideració de reintegrable i l'operació s'ha de tractar com un passiu i un actiu en l'entitat beneficiària i en l'aportant, respectivament.

##### 2. Reconeixement.

###### a) Transferències i subvencions concedides.

Les transferències i subvencions concedides s'han de comptabilitzar com a despeses en el moment en què es tingui constància que s'han complert les condicions establertes per a la seva percepció, sense perjudici de la seva imputació pressupostària, que s'ha d'efectuar d'acord amb els criteris recollits a la primera part d'aquest text relativa al marc conceptual de la comptabilitat pública.

Quan en el moment del tancament de l'exercici estigui pendent el compliment d'alguna de les condicions establertes per a la seva percepció, però no hi hagi dubtes raonables sobre el seu futur compliment, s'ha de dotar una provisió pels corresponents imports, amb la finalitat de reflectir la despesa.

En el cas de deutes assumits d'altres ens, l'entitat que assumeix el deute ha de reconèixer la subvenció concedida en el moment en què entri en vigor la norma o l'acord d'assumpció, i s'ha de registrar com a contrapartida el passiu sorgit com a conseqüència d'aquesta operació.

###### b) Transferències i subvencions rebudes.

Les transferències i subvencions rebudes s'han de reconèixer com a ingressos per l'ens beneficiari quan hi hagi un acord individualitzat de concessió de la transferència o subvenció a favor de l'esmentat ens i s'hagin complert les condicions associades al seu gaudi i no hi hagi dubtes raonables sobre la seva percepció, sense perjudici de la seva imputació pressupostària, que s'ha d'efectuar d'acord amb els criteris recollits a la primera part d'aquest text relativa al marc conceptual de la comptabilitat pública.

Quan el compliment de les condicions associades al seu gaudi, esmentades en el paràgraf anterior, s'estengui a diversos exercicis, aquest s'ha de presumir, sempre que així



sigui en el moment de l'elaboració dels comptes anuals de cadascun dels exercicis als quals afecti. Així mateix, en el cas de subvencions per a l'execució d'obres, quan les condicions associades al gaudi n'exigeixin la finalització i la seva posada en condicions de funcionament, i l'execució es realitzi en diversos exercicis, s'ha de considerar no reintegrable la subvenció en proporció a l'obra executada fins al moment de l'elaboració dels comptes anuals, sempre que no hi hagi dubtes raonables de la seva terminació, tal com s'estableixi en el corresponent acord de concessió.

En el cas de deutes assumits per altres ens, l'entitat el deute de la qual ha estat assumit ha de reconèixer la subvenció rebuda en el moment en què entri en vigor la norma o l'acord d'assumpció, i ha de registrar simultàniament la cancel·lació del passiu assumit.

Les transferències i subvencions rebudes s'han d'imputar a resultats d'acord amb els criteris que es detallen a continuació, que han de ser aplicables tant a les de caràcter monetari com a les de caràcter no monetari o en espècie.

b.1) En tot cas, les subvencions rebudes s'han de comptabilitzar, amb caràcter general, com a ingressos directament imputats al patrimoni net, en una partida específica, i s'han d'imputar al resultat de l'exercici sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció de què es tracti, per al qual s'ha de tenir en compte la finalitat fixada en la seva concessió:

– Subvencions per finançar despeses: S'han d'imputar al resultat del mateix exercici en el qual es meritin les despeses que estiguin finançant.

– Subvencions per a adquisició d'actius: S'han d'imputar al resultat de cada exercici en proporció a la vida útil del bé, aplicant el mateix mètode que per a la dotació a l'amortització dels esmentats elements, o, si s'escau, quan es produeixi la seva alienació o baixa en inventari.

En el cas d'actius no amortitzables, s'han d'imputar com a ingressos en l'exercici en el qual es produeixi la seva alienació o baixa en inventari.

En el supòsit que la condició associada a la utilització de la subvenció per l'ens beneficiari suposi que aquest hagi de realitzar determinades aplicacions de fons, es pot registrar com a ingressos a mesura que s'imputin a resultats les despeses derivades d'aquestes aplicacions de fons.

– Subvencions per a cancel·lació de passius: S'han d'imputar al resultat de l'exercici en què es produeixi l'esmentada cancel·lació, excepte quan s'atorguin en relació amb un finançament específic, cas en què s'han d'imputar en funció de l'element finançat.

b.2) Transferències: S'han d'imputar al resultat de l'exercici en què es reconeguin.

### 3. Valoració.

Les transferències i subvencions de caràcter monetari s'han de valorar per l'import concedit, tant per l'ens concedent com pel beneficiari.

Les transferències i subvencions de caràcter no monetari o en espècie s'han de valorar pel valor comptable dels elements lliurats, en el cas de l'ens concedent, i pel seu valor raonable en el moment del reconeixement, en el cas de l'ens beneficiari, llevat que, d'acord amb una altra norma de reconeixement i valoració, es dedueixi una altra valoració de l'element patrimonial en què es materialitzi la transferència o subvenció.

Les subvencions rebudes per assumpció de deutes s'han de valorar pel valor comptable del deute en el moment en què aquest és assumit.

Les subvencions concedides per assumpció de deutes s'han de valorar pel valor raonable del deute en el moment de l'assumpció.

### 4. Transferències i subvencions atorgades per les entitats públiques propietàries.

Les transferències i subvencions atorgades per l'entitat o entitats propietàries a favor d'una entitat pública dependent s'han de comptabilitzar d'acord amb els criteris que contenen els apartats anteriors d'aquesta norma de reconeixement i valoració.

No obstant el que preveu el paràgraf anterior, l'aportació patrimonial inicial directa, així com les posteriors ampliacions d'aquesta aportació perquè l'entitat dependent ha assumit noves competències s'han de registrar per l'entitat o entitats propietàries com a inversions en el patrimoni de les entitats públiques dependents a les quals s'efectua l'aportació, si es valoren d'acord amb els criteris establerts en la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers», i per l'entitat dependent com a patrimoni net, i si es valoren, en aquest cas, d'acord amb els criteris indicats en l'apartat anterior d'aquesta norma de reconeixement i valoració.

## 19a Adscripcions, i altres cessions gratuïtes d'ús de béns i drets

### 1. Concepte.

S'inclouen en aquest epígraf les operacions per les quals es transfereixen gratuïtament actius d'una entitat pública a una altra perquè aquesta última els utilitzi en un destí o fi determinat, de manera que si els béns o drets no s'utilitzessin per a la finalitat prevista haurien de ser objecte de reversió o devolució a l'entitat aportant d'aquests béns, ja sigui com a conseqüència del que estableix la normativa aplicable o mitjançant un acord vinculant entre les esmentades entitats.

Dins de les adscripcions s'inclouen tant les realitzades des d'una entitat pública als seus organismes públics dependents com entre organismes públics dependents d'una mateixa entitat pública. Quant a les cessions gratuïtes d'ús de béns i drets s'inclouen les efectuades entre dues entitats entre les quals no hi hagi relació de dependència i no siguin dependents d'una mateixa entitat pública.

### 2. Reconeixement i valoració.

Aquestes operacions s'han de registrar i valorar, tant a l'entitat beneficiària o cessionària dels béns o drets com a l'entitat aportant o cedent, d'acord amb els criteris que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions». En cas que hi hagi dubtes sobre la utilització del bé o dret per a la finalitat prevista, l'operació ha de tenir la consideració de passiu i actiu per a l'entitat beneficiària i aportant respectivament. S'ha de presumir la utilització futura del bé o dret per a la finalitat prevista sempre que sigui aquest el seu ús en el moment d'elaborar la informació comptable.

Si l'adscripció o la cessió gratuïta del bé és per un període inferior a la vida econòmica d'aquest bé, la seva entitat beneficiària ha de registrar un immobilitzat intangible pel valor raonable del dret d'ús del bé cedit. Si l'adscripció o la cessió gratuïta és per un període indefinit o similar a la vida econòmica del bé rebut, l'entitat beneficiària ha de registrar en el seu actiu l'element rebut en funció de la seva naturalesa i pel seu valor raonable en la data de l'adscripció o la cessió.

Finalment, pel que fa a les adscripcions de béns, quan aquestes es produeixin des d'una entitat pública a les seves entitats dependents i, a l'efecte de l'aplicació a aquestes entitats del que estableix l'apartat 4 de la norma valoració núm. 18, «Transferències i subvencions», s'entén que els béns objecte d'adscripció constitueixen per a l'entitat dependent una aportació patrimonial inicial o una ampliació d'aquesta aportació com a conseqüència de l'assumpció de noves competències per l'esmentada entitat dependent.

## 20a Activitats conjuntes

### 1. Concepte.

Una activitat conjunta és un acord en virtut del qual dues o més entitats denominades participants entrenen una activitat econòmica que se sotmet a gestió conjunta, fet que suposa compartir la potestat de dirigir les polítiques financera i operativa de l'esmentada activitat amb la finalitat d'obtenir rendiments econòmics o potencial de servei, de tal manera que les decisions estratègiques, tant de caràcter financer com operatiu, requereixin el consentiment unànim de tots els participants.

## 2. Categories d'activitats conjuntes.

Als efectes d'aquesta norma es distingeixen els següents tipus d'activitats conjuntes:

a) Activitats conjuntes que no requereixen la constitució d'una persona jurídica independent: Es tracta d'activitats controlades conjuntament, que impliquen l'ús d'actius i altres recursos dels quals són titulars els partícips o bé únicament el control conjunt pels partícips (i sovint també la propietat conjunta) sobre un o més actius aportats o adquirits per complir els objectius de l'activitat conjunta.

b) Activitats conjuntes que requereixen la constitució d'una persona jurídica independent.

Són les entitats controlades de forma conjunta, també denominades entitats multigrup, a què es refereix la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

## 3. Activitats conjuntes que no requereixen la constitució d'una nova entitat.

a) Cada partícip ha de reconèixer en els seus comptes anuals, classificats d'acord amb la seva naturalesa:

– La part proporcional que li correspongui, en funció del seu percentatge de participació, dels actius que controli conjuntament amb els altres partícips i dels passius en els quals hagi incorregut conjuntament, així com els actius afectes a l'activitat conjunta que controli de forma individual i els passius en què incorri individualment com a conseqüència de l'activitat conjunta, i

– La part proporcional que li correspongui dels ingressos generats i de les despeses produïdes en l'activitat conjunta, així com les despeses produïdes individualment com a conseqüència de la seva participació en l'activitat conjunta.

En el reconeixement i valoració dels esmentats actius, passius, ingressos i despeses s'han d'aplicar els criteris que preveuen la norma de reconeixement i valoració corresponent.

b) Transaccions entre un partícip i l'activitat conjunta.—Quan el partícip porti o vengui actius a l'activitat conjunta, el reconeixement de qualsevol porció dels resultats econòmics derivats de la transacció ha de reflectir el fons econòmic d'aquesta transacció.

Mentre l'activitat conjunta conservi els actius cedits i el partícip hagi transferit els riscos i avantatges inherents a la propietat, aquest ha de reconèixer només la porció dels resultats econòmics que sigui atribuïble a les inversions dels altres partícips.

El partícip ha de reconèixer l'import total de qualsevol resultat negatiu quan l'aportació o la venda hagin posat de manifest una reducció del valor realitzable net dels actius corrents o un deteriorament del valor dels béns transferits.

Quan un partícip compri actius procedents de l'activitat conjunta, no ha de reconèixer la seva part proporcional en el resultat positiu o negatiu de l'activitat conjunta corresponent a l'esmentada transacció fins que els actius siguin venuts a un tercer independent, llevat que els resultats negatius representin una reducció en el valor realitzable net dels actius corrents o un deteriorament del valor dels béns transferits, que s'han de reconèixer de forma immediata.

## 4. Entitats controlades de forma conjunta.

El partícip ha de registrar la seva participació en una entitat controlada de forma conjunta d'acord amb el que preveu respecte a les inversions en entitats del grup, multigrup i associades en la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

## 21a Canvis en criteris i estimacions comptables i errors

### 1. Canvis en criteris comptables.

Els canvis en criteris comptables poden obeir, bé a una decisió voluntària, degudament justificada, que impliqui l'obtenció d'una millor informació, o bé a la imposició d'una norma.

a) Adopció voluntària d'un canvi de criteri comptable.—Per l'aplicació del principi d'uniformitat no es poden modificar els criteris comptables d'un exercici a un altre, llevat de casos excepcionals que s'han d'indicar i justificar en la memòria i sempre dins dels criteris permesos en aquest Pla general de comptabilitat pública. En aquests supòsits, es considera que el canvi s'ha d'aplicar retroactivament des de l'exercici més antic per al qual es disposi d'informació. S'ha d'incloure com un ajust per canvis de criteri en el patrimoni net l'efecte acumulat de les variacions d'actius i passius, calculades a l'inici de l'exercici que siguin conseqüència d'un canvi de criteri. Aquesta correcció ha de motivar el corresponent ajust en la informació comparativa, llevat que no sigui factible.

Quan no sigui possible determinar l'efecte acumulat dels ajustos de forma raonable al principi de l'exercici s'ha d'aplicar el nou criteri comptable de forma prospectiva.

b) Canvi de criteri comptable per imposició normativa.—Un canvi de criteri comptable per l'adopció d'una norma que reguli el tractament d'una transacció o fet ha de ser tractat d'acord amb les disposicions transitòries que s'estableixin en la norma mateixa. En absència de tals disposicions transitòries, el tractament ha de ser el mateix que el que estableix el punt a) anterior.

### 2. Canvis en les estimacions comptables.

Els canvis en aquelles partides que per a la seva valoració requereixen realitzar estimacions i que són conseqüència de l'obtenció d'informació addicional, de més experiència o del coneixement de nous fets, no s'han de considerar als efectes assenyalats en el paràgraf anterior canvis de criteri comptable o error.

Quan sigui difícil distingir entre un canvi de criteri comptable o d'estimació comptable, aquest s'ha de considerar com a canvi d'estimació comptable.

L'efecte del canvi en una estimació comptable s'ha de comptabilitzar de forma prospectiva, i ha d'afectar, segons la naturalesa de l'operació de què es tracti, el resultat de l'exercici en què té lloc el canvi o, quan sigui procedent, directament al patrimoni net. L'eventual efecte sobre exercicis futurs s'ha d'anar imputant en el transcurs d'aquests exercicis.

### 3. Errors.

Les entitats han d'elaborar els seus comptes anuals corregint els errors que s'hagin posat de manifest abans de la seva formulació.

En elaborar els comptes anuals es poden descobrir errors sorgits en exercicis anteriors, que són el resultat d'omissions o inexactituds resultants d'errors a l'hora de fer servir o utilitzar informació fiable, que estava disponible quan els comptes anuals per a tals períodes van ser formulats i l'entitat hauria d'haver utilitzat en l'elaboració dels esmentats estats.

Els errors corresponents a exercicis anteriors que tinguin importància relativa s'han de corregir aplicant les mateixes regles que estableix l'apartat 1 d'aquesta norma de reconeixement i valoració.

En cap cas, els errors d'exercicis anteriors es poden corregir de manera que afectin el resultat de l'exercici en què són descoberts, llevat del supòsit que no tinguin importància relativa o sigui impracticable determinar l'efecte de tal error.

## 22a Fets posteriors al tancament de l'exercici

Els fets posteriors que posin de manifest condicions que ja existien en la data de tancament de l'exercici s'han de tenir en compte per a la formulació dels comptes anuals o, si s'escau, per a la seva reformulació, sempre abans que els aprovi l'òrgan competent. Aquests fets posteriors han de motivar en els comptes anuals, en funció de la seva naturalesa, un ajust, informació en la memòria, o tots dos.

Els fets posteriors al tancament de l'exercici que posin de manifest condicions que no existien en la data de tancament d'aquest exercici, no suposen un ajust en els comptes anuals. No obstant això, quan els fets siguin de tal importància que si no es facilités informació en aquest sentit podria distorsionar-se la capacitat d'avaluació dels usuaris dels comptes anuals, s'ha d'incloure en la memòria informació respecte a la naturalesa del fet posterior conjuntament amb una estimació del seu efecte o, si s'escau, una manifestació sobre la impossibilitat de realitzar l'esmentada estimació.

En tot cas s'ha d'incloure informació sobre els fets posteriors que afecti l'aplicació del principi de gestió continuada.

## TERCERA PART

### Comptes anuals

#### 1. Normes d'elaboració dels comptes anuals

##### 1. Documents que integren els comptes anuals.

Els comptes anuals comprenen el balanç, el compte del resultat econòmic patrimonial, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de fluxos d'efectiu, l'estat de liquidació del pressupost i la memòria. Aquests documents formen una unitat i han de ser redactats amb claredat i mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat econòmic patrimonial, i de l'execució del pressupost de l'entitat de conformitat amb aquest Pla general de comptabilitat pública.

##### 2. Formulació dels comptes anuals.

1. Els comptes anuals els ha de formular l'entitat en el termini establert per la legislació que li sigui aplicable.

2. Els comptes anuals s'han de referir a l'exercici pressupostari llevat dels casos de dissolució o creació de l'entitat. En els casos de dissolució d'una entitat els comptes anuals s'han de referir al període que va des de l'1 de gener fins a la data de dissolució, mentre que en els casos de creació d'una entitat, els comptes anuals s'han de referir al període que va des de la data de creació fins al 31 de desembre de l'esmentat exercici.

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

4. Els comptes anuals s'han d'elaborar expressant els seus valors en euros; no obstant això, es poden expressar els valors en milers o milions d'euros quan la magnitud de les xifres així ho aconselli, i s'ha d'indicar aquesta circumstància en els comptes anuals.

##### 3. Estructura dels comptes anuals.

Els comptes anuals de les entitats s'han d'adaptar als models que estableix aquest Pla general de comptabilitat pública.

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

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

1. En cada partida han de figurar, a més de les xifres de l'exercici que es tanca, les corresponents a l'exercici immediatament anterior, llevat de la primera part de l'estat de canvis

en el patrimoni net. A aquests efectes, quan unes i altres no siguin comparables, bé per haver-se produït una modificació en l'estructura dels comptes, bé per realitzar-se un canvi de criteri comptable o l'esmena d'error o bé perquè s'ha produït una reorganització administrativa, s'ha de procedir a adaptar els imports de l'exercici precedent als efectes de la seva presentació en l'exercici al qual es refereixen els comptes anuals, i n'ha d'informar en la memòria.

2. No es poden modificar els criteris de registre i valoració d'un exercici a un altre, llevat de casos excepcionals que s'han d'indicar i justificar en la memòria.

3. No han de figurar les partides a les quals no correspongui cap import en l'exercici ni en el precedent.

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

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

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

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

8. Quan sigui procedent, cada partida ha de contenir una referència encreuada a la informació corresponent dins de la memòria.

## 5. Balanç.

El balanç comprèn amb la deguda separació l'actiu, el passiu i el patrimoni net de l'entitat, i s'ha de formular tenint en compte que:

1. La classificació entre partides corrents i no corrents s'ha de fer d'acord amb els següents criteris:

a) Un actiu s'ha de classificar com a actiu corrent quan:

a.1) S'espera realitzar a curt termini, és a dir, dins del període de dotze mesos comptats a partir de la data dels comptes anuals, o

a.2) Es tracti d'efectiu o d'un altre mitjà líquid equivalent.

Tots els altres actius s'han de classificar com a no corrents.

b) Un passiu s'ha de classificar com a passiu corrent quan s'hagi de liquidar a curt termini, és a dir, dins del període de dotze mesos a partir de la data dels comptes anuals.

Tots els altres passius s'han de classificar com a no corrents.

2. Les correccions valoratives per deteriorament i les amortitzacions acumulades han de minorar la partida de l'actiu en què figuri el corresponent element patrimonial.

3. La partida 4, «Béns del patrimoni històric», de l'epígraf, A.II, «Immobilitzat material» de l'actiu, ha d'incloure tots els béns que participin d'aquesta naturalesa amb independència que estiguin sent utilitzats per l'entitat.

4. Els terrenys o construccions que l'entitat té per obtenir rendes, plusvàlues o per a la seva venda fora del curs ordinari de les operacions, s'han d'incloure en l'epígraf A.III, «Inversions Immobiliàries», de l'actiu.

5. La partida 1, «Deutors per operacions de gestió», de l'epígraf, B.III, «Deutors i altres comptes a cobrar», de l'actiu ha d'incloure tots els deutors de caràcter pressupostari excepte els relatius als capítols d'alienació d'inversions reals, quan no constitueixin activitat habitual de l'entitat, o d'actius o passius financers. També han d'incloure els deutors de caràcter no pressupostari que derivin d'ajornaments i fraccionaments a curt termini de deutors pressupostaris d'aquesta partida.

6. Dins de la partida 2, «Altres comptes a cobrar», de l'epígraf B.III, «Deutors i altres comptes a cobrar», de l'actiu, s'han d'incloure els deutors pressupostaris derivats del

capítol de passius financers, a més dels deutors de caràcter no pressupostari que, d'acord amb aquestes normes, no hagin de figurar en altres epígrafs del balanç.

7. En cas que l'entitat gestioni recursos d'altres ens públics, s'ha de crear en l'epígraf B.III, «Deutors i altres comptes a cobrar», de l'actiu una partida 4, «Deutors per administració de recursos per compte d'altres ens públics»; així com en el passiu en l'epígraf C.IV, «Creditors i altres comptes a pagar», una partida 4, «Creditors per administració de recursos per compte d'altres ens públics».

8. Per als comptes deutors de l'epígraf B.III de l'actiu, amb venciment superior a un any, s'ha de crear l'epígraf A.VI de l'actiu, amb la denominació de «Deutors i altres comptes a cobrar a llarg termini».

9. Els epígrafs B.IV, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», i B.V, «Inversions financeres a curt termini», han d'incloure els actius financers que corresponguin, inclosos els derivats de l'alienació d'inversions reals quan no constitueixin activitat habitual de l'entitat, amb independència que estiguin vençuts o no i per tant classificats o no en comptes de deutors pressupostaris.

10. En l'epígraf A.I, «Patrimoni aportat», del patrimoni net del balanç s'ha de registrar l'aportació patrimonial inicial directa, tant dinerària com en béns o drets, així com posteriors ampliacions d'aquesta aportació perquè l'entitat ha assumit noves competències, rebudes de l'entitat o entitats propietàries. Així mateix s'inclouen en aquest epígraf les adscripcions de béns i drets realitzades, igualment, per l'entitat o entitats propietàries.

11. Si l'entitat genera una reserva amb motiu del que disposa la normativa que li sigui aplicable ha de crear una partida específica dins de l'epígraf A.II, «Patrimoni generat», del passiu del balanç, per recollir-la.

12. Per la seva part, les subvencions pendents d'imputar a resultats, d'acord amb el que preveu la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions», s'han de registrar en l'epígraf A.IV, «Altres increments patrimonials pendents d'imputació a resultats».

13. Els epígrafs C.II, «Deutes a curt termini», i C.III, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a curt termini» del passiu, han d'incloure els passius financers que corresponguin, inclosos els derivats del capítol d'inversions reals quan no constitueixin activitat habitual de l'entitat, amb independència que estiguin vençuts o no i, per tant, classificats en comptes de creditors pressupostaris o no.

14. La partida 1, «Creditors per operacions de gestió», de l'epígraf C.IV, «Creditors i uns altres comptes a pagar», del passiu ha d'incloure tots els creditors de caràcter pressupostari excepte els relatius als capítols d'inversions reals, quan no constitueixin activitat habitual de l'entitat, així com actius o passius financers.

15. Dins de la partida 2, «Altres comptes a pagar», de l'epígraf C.IV, «Creditors i altres comptes a pagar», del passiu, s'han d'incloure els creditors pressupostaris derivats del capítol d'actius financers, a més dels creditors de caràcter no pressupostari que, d'acord amb aquestes normes, no hagin de figurar en altres epígrafs del balanç.

16. Per als comptes creditors de l'epígraf C.IV del passiu, amb venciment superior a un any, s'ha de crear l'epígraf B.IV del passiu, amb la denominació «Creditors i altres comptes a pagar a llarg termini».

17. Quan una entitat tingui deutes derivats d'operacions d'arrendament financer, ha de crear les partides «Creditors per arrendament financer a llarg termini» i «Creditors per arrendament financer a curt termini» en els epígrafs B.II i C.II, respectivament, del passiu del balanç.

18. Quan no es pugui reexpressar en la columna relativa a l'exercici anterior una correcció d'un error material o un canvi de criteri, si s'escau, se n'ha d'informar en la memòria.

19. Els crèdits i deutes amb entitats del grup, multigrup i associades han de figurar en partides separades de les que corresponguin als crèdits i dèbits amb altres entitats.

## 6. Compte del resultat econòmic patrimonial.

Aquest compte recull el resultat econòmic patrimonial obtingut en l'exercici i està format pels ingressos i les despeses d'aquest exercici, excepte quan sigui procedent la seva

imputació directa al patrimoni net d'acord amb el que preveuen les normes de reconeixement i valoració. El compte del resultat econòmic patrimonial s'ha de formular tenint en compte que:

1. Els ingressos i les despeses s'han de classificar d'acord amb la seva naturalesa econòmica.

2. L'import corresponent als ingressos tributaris i cotitzacions socials, les vendes, prestacions de serveis i altres ingressos de gestió ordinària s'ha de reflectir en el compte del resultat econòmic patrimonial pel seu import net de devolucions, descomptes i anul·lació de liquidacions.

3. Les transferències i les subvencions rebudes s'han de reflectir en les següents partides:

a) Les subvencions rebudes per finançar despeses de l'exercici, les transferències, així com les subvencions rebudes per a la cancel·lació de passius que no suposin un finançament específic d'un element patrimonial, s'han de reflectir en la partida 2.a), «Transferències i subvencions rebudes. De l'exercici».

b) Les subvencions rebudes per finançar actius materials, intangibles i inversions immobiliàries, tots ells de caràcter amortitzable, així com les rebudes per a la cancel·lació d'un passiu que suposi un finançament específic d'un element patrimonial dels anteriors, o les rebudes per realitzar determinades aplicacions de fons, en el cas d'actius no amortitzables, s'han d'imputar a resultats, d'acord amb el contingut de la norma de reconeixement i valoració corresponent, a través de la partida 2.b), «Transferències i subvencions rebudes. Imputació de subvencions per a l'immobilitzat no financer». D'altra banda, si els actius anteriors s'alienessin o donessin de baixa, les subvencions rebudes per al seu finançament i pendents d'imputació a resultats s'han de reflectir en l'exercici d'alienació o baixa en la partida 13.c), «Deteriorament de valor i resultats per alienació de l'immobilitzat no financer. Imputació de subvencions per a l'immobilitzat no financer».

c) Les subvencions rebudes per finançar actius no amortitzables, així com les corresponents a actius en estat de venda, s'han d'imputar en l'exercici de la seva alienació o baixa, d'acord amb la norma de reconeixement i valoració corresponent, en la partida 13.c), «Deteriorament de valor i resultats per alienació de l'immobilitzat no financer i actius en estat de venda. Imputació de subvencions d'immobilitzat no financer».

d) Les subvencions rebudes per finançar actius corrents, com ara existències i actius construïts o adquirits per a altres entitats, es reflectissin en la partida 2.c), «Transferències i subvencions rebudes. Imputació de subvencions per a actius corrents i altres», del compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici en el qual s'alienin o causin baixa.

e) Finalment, quan la subvenció financi una despesa o un actiu de naturalesa financera, l'ingrés corresponent s'ha d'incloure en el resultat de les operacions financeres i s'ha d'incorporar en la corresponent partida.

4. Quan l'entitat signi contractes o acords de construcció o adquisició d'actius per a altres entitats, els ingressos que en derivin s'han d'incloure en una partida 3.c), «Vendes netes i prestacions de serveis. Imputació d'ingressos per actius construïts o adquirits per a altres entitats», que s'ha de crear a l'efecte. Quan no es pugui utilitzar, d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 12, «Actius construïts o adquirits per a altres entitats», el grau de realització per a la valoració dels ingressos derivats d'aquestes inversions, la variació d'existències d'aquestes inversions s'ha d'incloure en la partida 4, «Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació i deteriorament de valor».

5. La partida 7, «Excessos de provisions», recull aquestes operacions, mentre que les dotacions i increments de provisions s'han d'incloure en la partida de despeses corresponent en funció de la seva naturalesa.

6. Els resultats derivats de la venda d'actius en estat de venda s'han de reflectir en la partida 13.b), «Deteriorament de valor i resultats per alienació d'immobilitzat no financer i actius en estat de venda. Baixes i alienacions».



7. Els resultats originats per l'alienació d'inversions immobiliàries s'han de reflectir en la partida 13.b), «Deteriorament de valor i resultats per alienació de l'immobilitzat no financer i actius en estat de venda. Baixes i alienacions».

8. Els ingressos i les despeses originats pels instruments de cobertura que, d'acord amb el que disposen les normes de reconeixement i valoració, s'hagin d'imputar al compte del resultat econòmic patrimonial, han de figurar en la partida de despeses o ingressos, respectivament, que genera la partida coberta, i n'han d'informar detalladament en la memòria.

En el cas de cobertures per a les quals no hi hagi divisionaris previstos en els subcomptes 6645, «Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura», i 7645, «Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura», l'entitat ha d'habilitar els divisionaris necessaris d'aquests subcomptes, que han de figurar en l'epígraf del compte de resultat econòmic patrimonial corresponent a la partida coberta, amb l'objecte de complir el que preveu el paràgraf anterior.

9. Els resultats originats fora de l'activitat normal de l'entitat així com del seu control, com per exemple, les multes o sancions s'han d'incloure en la partida 14, «Altres partides no ordinàries», i se n'ha d'informar en la memòria.

10. El deteriorament dels drets a cobrar inclosos en l'epígraf del balanç «Deutors i uns altres comptes a cobrar» s'ha de reflectir en la partida 20, «Deteriorament de valor, baixes i alienacions d'actius o passius financers».

11. Quan s'hagin d'efectuar ajustos derivats d'un error material o un canvi de criteri en el resultat de l'exercici anterior i no es puguin registrar en els seus conceptes definitius, s'ha de crear una línia amb la denominació: «± Ajustos en el compte del resultat de l'exercici anterior» després de la corresponent al resultat net de l'exercici, l'agregació de la qual amb aquesta última, en la columna relativa a l'import de l'exercici anterior a la de referència dels comptes, ha de donar lloc a l'import en l'esmentada columna d'una última línia denominada «Resultat de l'exercici anterior ajustat».

12. Els ingressos i les despeses derivats d'operacions amb entitats del grup, multigrup i associades han de figurar en les partides corresponents, amb separació dels derivats d'operacions amb altres entitats.

## 7. Estat de canvis en el patrimoni net.

L'estat de canvis en el patrimoni net està dividit en tres parts:

1. Estat total de canvis en el patrimoni net.
2. Estat d'ingressos i despeses reconeguts.
3. Estat d'operacions amb l'entitat o entitats propietàries.

Els esmentats estats han de tenir l'estructura que figura en els models de comptes anuals.

A l'efecte de donar informació en la memòria sobre les partides dels esmentats estats, quan sigui significativa, s'han de considerar els imports bruts inclosos en cada partida, en lloc del seu import net, en el cas de partides en les quals s'integrin imports de signe diferent.

1. A la primera part, «Estat total de canvis en el patrimoni net», s'ha d'informar de tots els canvis que hi ha hagut en el patrimoni net distingint entre:

- Els ajustos en el patrimoni net deguts a canvis de criteris comptables i correccions d'errors.
- Els ingressos i despeses reconeguts en l'exercici.
- Les operacions amb l'entitat o entitats propietàries, en les quals aquests actuïn com a tals.
- Altres variacions que es produeixen en el patrimoni net.

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

- Del resultat econòmic patrimonial.
- Dels ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net, distingint els ingressos de les despeses.
- De les transferències al compte del resultat econòmic patrimonial, o al valor inicial de la partida coberta, d'ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net.

Aquest estat desenvolupa l'epígraf D.1, «Estat total de canvis en el patrimoni net».

En la columna relativa a l'exercici immediatament anterior al que es tanca hi han de figurar els imports ajustats, és a dir, els imports de l'esmentat exercici corregits, si s'escau, pels ajustos per canvis de criteri i correccions d'errors.

Les partides de despeses reconegudes directament en el patrimoni net han de figurar amb signe negatiu.

Les partides de l'epígraf III, «Transferències al compte del resultat econòmic patrimonial o al valor inicial de la partida coberta», en les quals les transferències d'ingressos superin les transferències de despeses, hi han de figurar pel seu import net amb signe negatiu i, en cas contrari, amb signe positiu.

No obstant això, en els registres comptables de l'entitat hi han de figurar pels seus imports bruts els imports transferits al compte del resultat econòmic patrimonial o al valor inicial de la partida coberta, segons el que disposa aquest Pla general de comptabilitat pública.

3. En la tercera part, «Estat d'operacions amb l'entitat o entitats propietàries», s'ha de presentar dos tipus d'informació:

3.a) Les operacions patrimonials amb l'entitat o entitats propietàries. Aquesta informació és un desenvolupament de l'epígraf D.2 de l'«Estat total de canvis en el patrimoni net».

3.b) Altres operacions amb l'entitat o entitats propietàries, diferenciant els ingressos i despeses reconeguts directament en el compte del resultat econòmic patrimonial i els ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net. S'han de mostrar en partides separades els ingressos i despeses que siguin rellevants.

En la columna relativa a l'exercici immediatament anterior al que es tanca hi han de figurar els imports ajustats, és a dir, les operacions del dit exercici corregides, si s'escau, pels ajustos per canvis de criteri i correccions d'errors.

En relació amb la informació sobre les operacions patrimonials amb l'entitat o entitats propietàries en les partides 1, «Aportació patrimonial dinerària», i 2, «Aportació de béns i drets», s'han d'incloure les aportacions rebudes de l'entitat o entitats propietàries ja sigui com a aportació patrimonial inicial directa o com a posteriors ampliacions com a conseqüència d'assumpció de noves competències per l'entitat comptable.

En la partida 3, «Assumpció i condonació de passius financers», s'hi han d'incloure les aportacions efectuades per l'entitat o entitats propietàries mitjançant l'assumpció o la condonació de passius financers de l'entitat comptable.

En la partida 5, «Devolució de béns i drets», s'hi han d'incloure les devolucions a l'entitat o entitats propietàries de béns i drets, com per exemple la reversió de béns i drets adscrits.

Quan algun dels imports inclosos en les partides 4, «Altres aportacions de l'entitat o entitats propietàries», i 6, «Altres devolucions a l'entitat o entitats propietàries», tingui rellevància, s'ha de mostrar en una partida separada.

8. Estat de fluxos d'efectiu.

L'estat de fluxos d'efectiu informa sobre l'origen i destí dels moviments que hi ha hagut en les partides monetàries d'actiu representatives d'efectiu i altres actius líquids equivalents, i indica la variació neta soferta per aquestes partides en l'exercici.

S'entén per efectiu i altres actius líquids equivalents els que com a tals figuren en l'epígraf B.VII de l'actiu del balanç, és a dir, la tresoreria dipositada a la caixa de l'entitat i els dipòsits bancaris a la vista; també n'han de formar part els actius financers que siguin convertibles en efectiu i que en el moment de la seva adquisició, el seu venciment no sigui superior a tres mesos, sempre que no hi hagi risc significatiu de canvis de valor i formin part de la política de gestió normal de la tresoreria de l'entitat.

Els moviments d'efectiu i altres actius líquids equivalents es mostren a l'estat de fluxos d'efectiu agrupats per tipus d'activitats. No es recullen a l'estat de fluxos d'efectiu els pagaments per adquisició, ni cobraments per amortització o venciment d'actius financers als quals s'ha donat la consideració d'actius líquids equivalents a efectiu. Tampoc es recullen els moviments interns de tresoreria.

Les agrupacions de l'estat de fluxos d'efectiu són les que s'indiquen a continuació:

I. Fluxos d'efectiu de les activitats de gestió són els que constitueixen la seva principal font de generació d'efectiu i, fonamentalment, els ocasionats per les transaccions que intervenen en la determinació del resultat de gestió ordinària de l'entitat. S'hi inclouen també els que no s'hagin de classificar en cap de les dues categories següents, d'inversió o de finançament.

Formen part d'aquests fluxos els pagaments d'interessos ocasionats per passius financers de l'entitat, així com els cobraments d'interessos i dividendes generats per l'existència d'actius financers de l'entitat.

II. Fluxos d'efectiu de les activitats d'inversió són els pagaments que tenen el seu origen en l'adquisició d'elements de l'immobilitzat no financer i d'inversions financeres, tant de curt termini com de llarg termini, no considerades actius líquids equivalents a efectiu, així com els cobraments procedents de la seva alienació o de la seva amortització o venciment.

Formen part d'aquests fluxos els cobraments derivats de la venda d'actius en estat de venda.

També formen part d'aquests fluxos tots els pagaments satisfets per l'adquisició de l'immobilitzat no financer el pagament del qual s'ajorna, així com els derivats de l'arrendament financer.

III. Els fluxos d'efectiu de les activitats de finançament comprenen els cobraments procedents de l'adquisició per tercers de títols valors emesos per l'entitat o de recursos concedits per entitats financeres o tercers, en forma de préstecs o altres instruments de finançament i els corresponents a aportacions al patrimoni de l'entitat o entitats propietàries. També comprenen els pagaments realitzats per amortització o devolució dels anteriors instruments de finançament i per repartiment de resultats a l'entitat o entitats propietàries.

IV. Els fluxos d'efectiu pendents de classificació recullen els cobraments i pagaments l'origen dels quals es desconeix en el moment d'elaborar l'estat de fluxos d'efectiu.

El saldo del compte 558, «Provisions de fons per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa», ha de figurar entre els pagaments d'aquesta categoria quan no sigui possible la seva classificació en una de les tres categories anteriors.

V. Efecte de les variacions dels tipus de canvi. Aquest apartat recull, amb la finalitat de permetre la conciliació entre les existències d'efectiu al principi i al final del període, l'efecte de la variació dels tipus de canvi, sobre l'efectiu i altres actius líquids equivalents que han de figurar denominats en moneda estrangera. El valor en euros d'aquests últims ha de ser el que correspongui al tipus de canvi de 31 de desembre.

En l'elaboració de l'estat de fluxos d'efectiu, també s'ha de tenir en compte el següent:

1. Els pagaments de l'estat de fluxos d'efectiu s'han de mostrar nets dels cobraments realitzats pel reintegrament o devolució d'aquells, quan aquests es produeixin en el mateix exercici. En cas contrari, si els cobraments per reintegraments de pagaments previs es produeixen en diferent exercici, no s'han de descomptar d'aquests, i s'han de reflectir com a fluxos d'efectiu de les activitats de gestió.

Els cobraments de l'estat de fluxos d'efectiu s'han de mostrar, en tots els casos, nets dels pagaments realitzats per la devolució d'aquells.

2. Els cobraments i pagaments per compte d'altres entitats, o de tercers es poden mostrar nets, sempre que es refereixin a operacions de naturalesa no pressupostària.

3. Els cobraments i pagaments procedents d'actius financers, diferents dels considerats com a actius líquids equivalents a efectiu, així com els procedents de passius financers, quan tots dos siguin de rotació elevada, es poden mostrar en termes nets a l'estat de fluxos d'efectiu. S'ha de considerar que el període de rotació és elevat quan el nombre de rotacions en l'any no sigui inferior a quatre. Quan es presenti aquesta informació en termes nets, se n'ha de deixar constància en la memòria.

4. Els fluxos d'efectiu per cobraments i pagaments d'importos corresponents a impostos indirectes repercutits o suportats, que posteriorment s'han de liquidar amb la hisenda pública, s'han de classificar de la mateixa manera que l'operació que els origina.

Els fluxos que salden la liquidació amb la hisenda pública s'han de classificar com a activitats de gestió.

5. En la correcta classificació dels fluxos per la realització de treballs per formar l'immobilitzat mateix, s'ha de tenir en compte la seva importància relativa, i aquella pot no realitzar-se quan l'import dels pagaments sigui escassament significatiu.

6. Els fluxos procedents de transaccions en moneda estrangera s'han de convertir a euros al tipus de canvi vigent en la data en què es va produir cada flux en qüestió.

7. Quan hi hagi una cobertura comptable, els fluxos de l'instrument de cobertura s'han d'incorporar a la mateixa partida que els de la partida coberta, indicant en la memòria aquest efecte.

8. Quan existeixin transaccions no monetàries, és a dir operacions d'inversió i finançament que no hagin suposat l'ús d'efectiu o d'actius líquids equivalents, i per tant no s'inclouen a l'estat de fluxos d'efectiu, s'ha de presentar en la memòria tota la informació significativa respecte a aquestes. Una operació d'aquest tipus ha de ser, per exemple, l'adquisició d'un actiu mitjançant un arrendament financer.

En cas d'existir una operació d'inversió que impliqui una contraprestació part en efectiu o actius líquids equivalents i part en altres elements, s'ha d'informar sobre la part no monetària independentment de la informació sobre la part en efectiu o actius líquids equivalents que s'hagi inclòs a l'estat de fluxos d'efectiu.

9. La variació d'efectiu i altres actius líquids equivalents ocasionada per l'alta, o baixa d'un conjunt d'actius i passius que conformin una entitat o línia d'activitat d'una organització s'ha d'incloure, si s'escau, com una única partida en les activitats d'inversió, en l'epígraf d'inversions o desinversions segons correspongui, i s'ha de crear una partida específica a l'efecte.

10. Respecte dels cobraments i pagaments pendents de classificar, s'ha de presentar la seva correcta classificació en l'exercici següent, i ha de formar part de la informació relativa a l'exercici precedent, dins de l'estat de fluxos d'efectiu.

No obstant això, en relació amb els fluxos d'efectiu pendents de classificar, referents a quantitats pagades per les caixes pagadores i pendents de justificar recollides en el compte 558, «Provisions de fons per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa», es pot optar per informar sobre la seva correcta classificació en la memòria dels comptes anuals de l'exercici següent.

En tot cas, es pot no fer les anteriors reclassificacions, quan els importos pendents de classificar en un o en l'altre cas siguin escassament significatius.

## 9. Estat de liquidació del pressupost.

L'estat de liquidació del pressupost comprèn, amb la deguda separació, la liquidació del pressupost de despeses i del pressupost d'ingressos de l'entitat, així com el resultat pressupostari. A més, per a aquelles entitats la normativa pressupostària de les quals així ho exigeixi, s'inclou l'estat del resultat d'operacions comercials.

La liquidació del pressupost de despeses i la liquidació del pressupost d'ingressos s'han de presentar almenys amb el nivell de desagregació del pressupost aprovat i de les seves modificacions posteriors.

En la liquidació del pressupost d'ingressos, en la columna denominada «Drets anul·lats» s'hi han d'incloure els drets anul·lats per anul·lació de liquidacions, cobrades prèviament o no, així com els anul·lats per ajornament o fraccionament; en la columna denominada «Drets cancel·lats» s'hi han d'incloure els cobraments en espècie i els drets cancel·lats per insolvències i altres causes. Així mateix, en la columna denominada «Drets reconeguts nets» s'hi ha d'incloure el total de drets reconeguts durant l'exercici minorat pel total de drets anul·lats i cancel·lats durant aquest exercici. En la columna «Excés/defecte», s'hi ha de recollir la diferència entre els drets reconeguts nets i les previsions d'ingrés definitives.

## 10. Memòria.

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

El model de memòria recull la informació mínima per emplenar; no obstant això, en els casos en què la informació que se sol·licita no sigui significativa no s'han d'emplenar les notes que hi corresponen. Si, com a conseqüència d'això, determinades notes manquen de contingut i, per tant, no s'emplenen, s'ha de mantenir, per a aquelles notes que sí que tenen contingut, la numeració prevista en el model de memòria d'aquest Pla i s'ha d'incorporar en l'esmentada memòria una relació d'aquelles notes que no tinguin contingut.

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









## COMpte DEL RESULTAT ECONÒMIC PATRIMONIAL

NÚM. CTES.		NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
	<b>1. Ingressos tributaris i cotitzacions socials</b>			
720,721,722,723,724, 725,726,727,728,73	a) Impostos			
740,742	b) Taxes			
744	c) Altres ingressos tributaris			
729	d) Cotitzacions socials			
	<b>2. Transferències i subvencions rebudes</b>			
	a) De l'exercici			
751	a.1) subvencions rebudes per finançar despeses de l'exercici			
750	a.2) transferències			
752	a.3) subvencions rebudes per a cancel·lació de passius que no suposin finançament específic d'un element patrimonial			
7530	b) Imputació de subvencions per a l'immobilitzat no financer			
754	c) Imputació de subvencions per a actius corrents i altres			
	<b>3. Vendes netes i prestacions de serveis</b>			
700,701,702,703,704, (706),(708),(709)	a) Vendes netes			
741,705	b) Prestació de serveis			
71* 7930,7937, (6930), (6937)	<b>4. Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació i deteriorament de valor</b>			
780,781,782,783	<b>5. Treballs realitzats per l'entitat per al seu immobilitzat</b>			
776,777	<b>6. Altres ingressos de gestió ordinària</b>			
795	<b>7. Excessos de provisions</b>			
	<b>A) TOTAL INGRESSOS DE GESTIÓ ORDINÀRIA</b> (1+2+3+4+5+6+7)			
	<b>8. Despeses de personal</b>			
(640),(641), (642),(643),(644),(645)	a) Sous, salaris i assimilats			
(65)	b) Càrregues socials			
	<b>9. Transferències i subvencions concedides</b>			
	<b>10. Aprovisionaments</b>			
(600),(601),(602),(605)	a) Consum de mercaderies i altres aprovisionaments			
(607), 606,608,609, 61* (6931), (6932), (6933), 7931,7932,7933,	b) Deteriorament de valor de mercaderies, primeres matèries i altres aprovisionaments			

\* El seu signe pot ser positiu o negatiu

NÚM. CTES.		NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
(62)	<b>11. Altres despeses de gestió ordinària</b>			
(63)	a) Subministraments i serveis exteriors			
(676)	b) Tributs			
(68)	c) Altres			
	<b>12. Amortització de l'immobilitzat</b>			
	<b>B) TOTAL DE DESPESES DE GESTIÓ ORDINÀRIA (8+9+10+11+12)</b>			
	<b>I Resultat (estalvi o desestalvi) de la gestió ordinària (A+B)</b>			
(690),(691),(692), (6938) 790,791,792,799, 7938	<b>13. Deteriorament de valor i resultats per alienació de l'immobilitzat no financer i actius en estat de venda</b>			
	a) Deteriorament de valor			
770,771,772,774 (670), (671),(672),(674)	b) Baixes i alienacions			
7531	c) Imputació de subvencions per a l'immobilitzat no financer			
	<b>14. Altres partides no ordinàries</b>			
773,778	a) Ingressos			
(678)	b) Despeses			
	<b>II Resultat de les operacions no financeres (I +13+14)</b>			
	<b>15. Ingressos financers</b>			
7630	a) De participacions en instruments de patrimoni			
	a.1) En entitats del grup, multigrup i associades			
760	a.2) En altres entitats			
7631,7632	b) De valors negociables i de crèdits de l'actiu immobilitzat			
	b.1) En entitats del grup, multigrup i associades			
761,762,769, 76454, (66454)	b.2) Altres			
	<b>16. Despeses financeres</b>			
(663)	a) Per deutes amb entitats del grup, multigrup i associades			
(660),(661),(662),(669), 76451, (66451)	b) Altres			
784,785,786,787	<b>17. Despeses financeres imputades a l'actiu</b>			
	<b>18. Variació del valor raonable en actius i passius financers</b>			
7646, (6646),76459, (66459)	a) Derivats financers			
7640,7642,76452,76453,( 6640),(6642),(66452), (66453)	b) Altres actius i passius a valor raonable amb imputació en resultats			

NÚM. CTES.		NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
7641, (6641)	c) Imputació al resultat de l'exercici per actius financers disponibles per a la venda			
768, (668)	<b>19. Diferències de canvi</b>			
	<b>20. Deteriorament de valor, baixes i alienacions d'actius i passius financers</b>			
7960,7961,7965,766 (6960),(6961),(6965), (666),7970,(6970), (6670)	a) D'entitats del grup, multigrup i associades			
765,7966,7971, (665),(6671),(6962), (6966),(6971)	b) Altres			
	<b>III Resultat de les operacions financeres (15+16+17+18+19+20)</b>			
	<b>IV Resultat (estalvi o desestalvi) net de l'exercici (II + III)</b>			

## 1. ESTAT TOTAL DE CANVIS EN EL PATRIMONI NET

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

## 2. ESTAT D'INGRESSOS I DESPESES RECONEGUTS

NÚM. CTES.		NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
129	<b>I. Resultat econòmic patrimonial</b>			
	<b>II. Ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net:</b>			
	<b>1. Immobilitzat no financer</b>			
920	1.1 Ingressos			
(820), (821) (822)	1.2 Despeses			
	<b>2. Actius i passius financers</b>			
900, 991	2.1 Ingressos			
(800), (891)	2.2 Despeses			
	<b>3. Cobertures comptables</b>			
910	3.1 Ingressos			
(810)	3.2 Despeses			
94	<b>4. Altres increments patrimonials</b>			
	<b>Total (1+2+3+4)</b>			
	<b>III. Transferències al compte del resultat econòmic patrimonial o al valor inicial de la partida coberta:</b>			
	<b>1. Immobilitzat no financer</b>			
(823)	<b>2. Actius i passius financers</b>			
(802), 902, 993	<b>3. Cobertures comptables</b>			
(8110) 9110	3.1 Imports transferits al compte del resultat econòmic patrimonial			
	3.2 Imports transferits al valor inicial de la partida coberta			
(8111) 9111	<b>4. Altres increments patrimonials</b>			
(84)	<b>Total (1+2+3+4)</b>			
	<b>IV. TOTAL ingressos i despeses reconeguts (I + II + III) .....</b>			

**3. ESTAT D'OPERACIONS AMB L'ENTITAT O LES ENTITATS PROPIETÀRIES.**

**a) OPERACIONS PATRIMONIALS AMB L'ENTITAT O LES ENTITATS PROPIETÀRIES**

	NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
1. Aportació patrimonial dinerària			
2. Aportació de béns i drets			
3. Assumpció i condonació de passius financers			
4. Altres aportacions de l'entitat o les entitats propietàries			
5. (-) Devolució de béns i drets			
6. (-) Altres devolucions a l'entitat o les entitats propietàries			
<b>TOTAL</b>			

**b) ALTRES OPERACIONS AMB L'ENTITAT O LES ENTITATS PROPIETÀRIES**

	NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
1. Ingressos i despeses reconeguts directament en el compte del resultat econòmic patrimonial			
2. Ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net			
<b>TOTAL</b>			

## ESTAT DE FLUXOS D'EFECTIU

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

	NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
<b>III. FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS DE FINANÇAMENT</b>			
<b>E) Augments en el patrimoni:</b>			
1. Aportacions de l'entitat o les entitats propietàries.			
<b>F) Pagaments a l'entitat o les entitats propietàries.</b>			
2. Devolució d'aportacions i repartiment de resultats a l'entitat o les entitats propietàries.			
<b>G) Cobraments per emissió de passius financers:</b>			
3. Obligacions i altres valors negociables			
4. Préstecs rebuts			
5. Altres deutes.			
<b>H) Pagaments per reemborsament de passius financers:</b>			
6. Obligacions i altres valors negociables			
7. Préstecs rebuts			
8. Altres deutes.			
<b>Fluxos nets d'efectiu per activitats de finançament (+E-F+G-H)</b>			
<b>IV. FLUXOS D'EFECTIU PENDENTS DE CLASSIFICACIÓ</b>			
<b>D) Cobraments pendents d'aplicació</b>			
<b>J) Pagaments pendents d'aplicació</b>			
<b>Fluxos nets d'efectiu pendents de classificació (+I-J)</b>			
<b>V. EFECTE DE LES VARIACIONS DELS TIPUS DE CANVI</b>			
<b>VI. INCREMENT/DISMINUCIÓ NETA DE L'EFECTIU I ACTIUS LÍQUIDS EQUIVALENTS A L'EFECTIU (I + II + III + IV + V)</b>			
<b>Efectiu i actius líquids equivalents a l'efectiu a l'inici de l'exercici</b>			
<b>Efectiu i actius líquids equivalents a l'efectiu al final de l'exercici</b>			







**ESTAT DE LIQUIDACIÓ DEL PRESSUPOST  
III RESULTAT D'OPERACIONS COMERCIALS**

DESPESES		INGRESSOS	
IMPORT		IMPORT	
ESTIMAT	REALITZAT	ESTIMAT	REALITZAT
COMPRES NETES		VENDES NETES	
DEVOLUCIONS DE VENDES COBRADES		DEVOLUCIONS DE COMPRES PAGADES	
RÀPELS SOBRE VENDES COBRADES		RÀPELS SOBRE COMPRES PAGADES	
DESPESES COMERCIALS NETES		INGRESSOS COMERCIALS NETS	
ANUL·LACIONS D'INGRESSOS COMERCIALS COBRATS		ANUL·LACIONS DE DESPESES COMERCIALS PAGADES	
RESULTAT POSITIU D'OPERACIONS COMERCIALS		RESULTAT NEGATIU D'OPERACIONS COMERCIALS	
TOTAL		TOTAL	

**ESTAT DE LIQUIDACIÓ DEL PRESSUPOST  
IV RESULTAT PRESSUPOSTARI**

CONCEPTES	DRETS RECONEGUTS NETS	OBLIGACIONS RECONEGUDES NETES	AJUSTOS	RESULTAT PRESSUPOSTARI
a. Operacions corrents.....	.....	.....		.....
b. Operacions de capital.....	.....	.....		.....
c. Operacions comercials.....	.....	.....		.....
<b>1. Total operacions no financeres (a+b+c).....</b>	.....	.....		.....
d. Actius financers.....	.....	.....		.....
e. Passius financers.....	.....	.....		.....
<b>2. Total operacions financeres (d+e).....</b>	.....	.....		.....
<b>I. RESULTAT PRESSUPOSTARI DE L'EXERCICI (I = 1+2) .....</b>	.....	.....		.....
<b>AJUSTOS:</b>				
3. Crèdits gastats finançats amb romanent de tresoreria no afectat.....		.....	.....	.....
4. Desviacions de finançament negatives de l'exercici.....		.....	.....	.....
5. Desviacions de finançament positives de l'exercici.....		.....	.....	.....
<b>II. TOTAL AJUSTOS (II = 3+4-5) .....</b>		.....	.....	.....
<b>RESULTAT PRESSUPOSTARI AJUSTAT (I+II).....</b>			.....	.....

## MEMÒRIA

### Contingut de la memòria

1. Organització i activitat.
2. Gestió indirecta de serveis públics, convenis i altres formes de col·laboració.
3. Bases de presentació dels comptes.
4. Normes de reconeixement i valoració.
5. Immobilitzat material.
6. Inversions immobiliàries.
7. Immobilitzat intangible.
8. Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar.
9. Actius financers.
10. Passius financers.
11. Cobertures comptables.
12. Actius construïts o adquirits per a altres entitats i altres existències.
13. Moneda estrangera.
14. Transferències, subvencions i altres ingressos i despeses.
15. Provisions i contingències.
16. Informació sobre medi ambient.
17. Actius en estat de venda.
18. Presentació per activitats del compte del resultat econòmic patrimonial.
19. Operacions per administració de recursos per compte d'altres ens públics.
20. Operacions no pressupostàries de tresoreria.
21. Contractació administrativa. Procediments d'adjudicació.
22. Valors rebuts en dipòsit.
23. Informació pressupostària.
24. Indicadors financers, patrimonials i pressupostaris.
25. Informació sobre el cost de les activitats.
26. Indicadors de gestió.
27. Fets posteriors al tancament.

#### 1. *Organització i activitat*

S'ha d'informar sobre:

1. Norma de creació de l'entitat.
2. Activitat principal de l'entitat, el seu règim jurídic, economicofinancer i de contractació. En el supòsit de serveis públics gestionats de forma indirecta, s'ha d'indicar la forma de gestió.
3. Descripció de les principals fonts d'ingressos i, si s'escau, taxes i preus públics percebuts.
4. Consideració fiscal de l'entitat i, si s'escau, operacions subjectes a IVA i percentatge de prorata.
5. Estructura organitzativa bàsica, en els nivells polític i administratiu.
6. Enumeració dels principals responsables de l'entitat, tant a nivell polític com de gestió.
7. Nombre mitjà d'empleats durant l'exercici i a 31 de desembre, tant funcionaris com personal laboral, distingint per categories i sexes.
8. Entitat de la qual depèn, si s'escau, el subjecte comptable.
9. Entitats del grup, multigrup i associades i la seva activitat. Percentatge de participació en les entitats amb forma mercantil.

#### 2. *Gestió indirecta de serveis públics, convenis i altres formes de col·laboració*

En relació amb els serveis públics gestionats de forma indirecta, els convenis i altres formes de col·laboració, quan tinguin un import significatiu, l'entitat ha d'informar, juntament

amb les dades identificatives de l'entitat amb la qual s'efectuï la gestió, el conveni o la col·laboració, sobre:

1. En les concessions: l'objecte, termini, els béns de domini públic afectes a la gestió, les aportacions no dineràries, les transferències o subvencions compromeses durant la vida de la concessió, els avançaments reintegrables, els préstecs participatius, subordinats o d'una altra naturalesa concedits pel titular del servei al gestor i els béns objecte de reversió.

2. En els concerts: l'objecte, el termini i les transferències o subvencions compromeses durant la vida del concert.

3. En els convenis: l'objecte, el termini i les transferències o subvencions compromeses durant la vida del conveni.

4. En les activitats conjuntes que no requereixin la constitució d'una nova entitat i que no estiguin previstes a les notes anteriors s'han d'indicar: l'objecte, el termini i els compromisos assumits durant la vida d'aquesta.

5. En el cas d'altres formes de col·laboració publicoprivades: l'objecte, el termini i les transferències o subvencions compromeses durant la vida de l'acord de col·laboració, així com, si s'escau, el preu acordat.

### 3. Bases de presentació dels comptes

S'ha d'informar sobre:

#### 1. Imatge fidel:

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

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

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

#### 2. Comparació de la informació:

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

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

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

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

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

### 4. Normes de reconeixement i valoració

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Actius i passius financers; indicant:

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

b) Per als actius financers:

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

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

c) Criteris utilitzats per al registre de la baixa d'actius financers i passius financers.

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

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

f) Els criteris utilitzats en la determinació dels ingressos o despeses procedents de les diferents categories d'instruments financers: interessos, primes o descomptes, dividends, etc.

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

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

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

10. Transaccions en moneda estrangera; indicant els criteris de valoració de saldos en moneda diferent de l'euro, i el procediment utilitzat per calcular el tipus de canvi en euros d'elements patrimonials que, en l'actualitat o a l'origen, hagin estat expressats en una moneda diferent de l'euro.

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

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

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

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

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

## 5. *Immobilitzat material*

1. Anàlisi del moviment durant l'exercici de cada partida del balanç inclosa en aquest epígraf i de les seves corresponents amortitzacions acumulades i correccions valoratives acumulades, distingint entre els actius valorats segons el model de cost i els valorats d'acord amb el model de revaloració, indicant el següent:

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

2. Informació sobre:

a) Costos estimats de desmantellament de l'actiu i de la restauració del seu emplaçament inclosos com a més gran valor dels actius, així com grans reparacions o inspeccions generals incorporades, especificant les circumstàncies que s'han tingut en compte per a la seva valoració.

b) Vides útils o coeficients d'amortització utilitzats en els diferents tipus d'elements, així com informació, si s'escau, sobre els coeficients aplicats a diferents parts d'un mateix element.

c) Sempre que tingui incidència significativa en l'exercici present o en exercicis futurs, s'ha d'informar dels canvis d'estimació que afectin valors residuals, els costos estimats de desmantellament de l'actiu i la restauració del seu emplaçament, vides útils i mètodes d'amortització, així com grans reparacions o inspeccions generals.

d) Import de les despeses financeres capitalitzades, si s'escau, en l'exercici.

e) Criteri utilitzat per determinar el valor raonable dels béns valorats d'acord amb el model de revaloració, en particular, de l'exercici en què s'ha efectuat l'última revaloració.

f) Per a cada correcció valorativa per deteriorament de quantia significativa, reconeguda o revertida durant l'exercici per a un immobilitzat material individual, s'ha d'indicar:

- Naturalesa de l'immobilitzat material.
- Import.
- Circumstàncies que han portat al reconeixement i reversió de la pèrdua per deteriorament.
- Criteri utilitzat per determinar el valor raonable menys els costos de venda, si s'escau, i
- Tipus d'actualització utilitzat o utilitzats en les estimacions actuals i en les anteriors per determinar el valor en ús, si és aquest el mètode utilitzat.



g) Béns rebuts en adscripció, a nivell partida de balanç, amb indicació del seu valor activat, amortització i correccions valoratives per deteriorament acumulades.

Identificació dels béns rebuts en adscripció durant l'exercici.

h) Identificació dels ens als quals s'hagin lliurat béns en adscripció durant l'exercici.

i) Identificació dels béns rebuts en cessió durant l'exercici.

j) Identificació dels ens als quals s'hagin lliurat béns en cessió durant l'exercici.

k) Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar d'import significatiu sobre béns de l'immobilitzat material, sense perjudici de la informació requerida en altres parts de la memòria.

l) S'ha d'informar dels béns que estiguin destinats a l'ús general, distingint entre infraestructures i béns del patrimoni històric, desglossant la informació per tipus en el primer cas, i per al cas dels béns del patrimoni històric, distingint, almenys, entre construccions i la resta.

m) Valor activat en l'exercici dels béns construïts per l'entitat, quan sigui d'un import significatiu.

n) Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu que afecti béns de l'immobilitzat material, com ara garanties, restriccions de titularitat, litigis i situacions anàlogues.

#### 6. *Inversions immobiliàries*

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

#### 7. *Immobilitzat intangible*

1. Anàlisi del moviment durant l'exercici de cada partida del balanç inclosa en aquest epígraf i de les seves corresponents amortitzacions acumulades i correccions valoratives acumulades, distingint entre els actius valorats segons el model de cost i els valorats d'acord amb el model de revaloració, indicant el següent:

a) Saldo inicial.

b) Entrades.

c) Augments per traspassos d'altres partides.

d) Sortides.

e) Disminucions per traspassos a altres partides.

f) Correccions valoratives netes per deteriorament (dotacions menys reversions de dotacions).

g) Amortitzacions de l'exercici.

h) Augment per revaloració en l'exercici (quan l'entitat utilitzi el model de la revaloració per a la valoració posterior).

i) Saldo final.

2. Informació sobre:

a) Vides útils o coeficients d'amortització utilitzats en els diferents tipus d'elements.

b) Sempre que tingui incidència significativa en l'exercici present o en exercicis futurs s'ha d'informar dels canvis d'estimació que afectin valors residuals, vides útils i mètodes d'amortització.

c) Import de les despeses financeres capitalitzades, si s'escau, en l'exercici.

d) Criteri utilitzat per determinar el valor raonable dels béns valorats d'acord amb el model de revaloració, en particular de l'exercici en què s'ha efectuat l'última revaloració.

e) Per a cada correcció valorativa per deteriorament de quantia significativa, reconeguda o revertida durant l'exercici per a un immobilitzat intangible individual, s'ha d'indicar:

– Naturalesa de l'immobilitzat intangible.

– Import.

– Circumstàncies que han portat al reconeixement i reversió de la pèrdua per deteriorament.

- Criteri utilitzat per determinar el valor raonable menys els costos de venda, si s'escau, i
- Tipus d'actualització utilitzat o utilitzats en les estimacions actuals i en les anteriors per determinar el valor en ús, si és aquest el mètode utilitzat.

f) Import agregat dels desemborsaments per recerca i desenvolupament que s'han reconegut com a despeses durant l'exercici, així com la justificació del compliment de les circumstàncies que suporten la capitalització de despeses de recerca i desenvolupament.

g) Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu que afecti l'immobilitzat intangible, com ara garanties, restriccions de titularitat, litigis i situacions anàlogues.

## 8. *Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar*

Els arrendadors han de subministrar la informació següent:

Descripció general dels acords significatius d'arrendament financer o operació similar.  
Els ingressos financers no meritats i el criteri de distribució del component financer de l'operació.

Els arrendataris han de subministrar la informació següent:

Per a cada classe d'actius, de l'import pel qual s'ha reconegut inicialment l'actiu, indicant si aquest correspon al valor raonable de l'actiu o, si s'escau, al valor actual dels pagaments a realitzar i existència, si s'escau, de l'opció de compra.

Una descripció general dels acords significatius d'arrendament financer.

Als actius que sorgeixin d'aquests contractes, els és aplicable la informació a incloure en memòria corresponent a la naturalesa d'aquests, establerta a les notes anteriors, relativa a immobilitzat material, inversions immobiliàries i immobilitzat intangible.

## 9. *Actius financers*

Per als actius financers, excepte els crèdits per operacions derivades de l'activitat habitual i els derivats designats instruments de cobertura, s'ha d'informar sobre:

### 1. Informació relacionada amb el balanç.

a) S'ha de presentar un estat resum de la conciliació entre la classificació d'actius financers del balanç i les categories que s'estableixen d'aquests a la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers», d'acord amb la següent estructura:



## b) Reclassificació.

Si, de conformitat amb el que estableix l'apartat 9 de la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers», l'entitat ha reclassificat durant l'exercici un actiu financer, de forma que aquest passi a valorar-se al cost o al cost amortitzat en lloc de a valor raonable, o viceversa, ha d'informar sobre:

- Import reclassificat de cadascuna d'aquestes categories, i
- El motiu de la reclassificació.

## c) Actius financers lliurats en garantia.

L'entitat ha d'informar del valor comptable dels actius financers lliurats en garantia així com de la classe d'actius financers a què pertanyen.

## d) Correccions per deteriorament del valor.

L'entitat ha d'informar, per a cada classe d'actiu financer, del moviment dels comptes correctors utilitzats per registrar el deteriorament de valor, per a la qual cosa ha d'emplenar el següent estat:

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

## 2. Informació relacionada amb el compte del resultat econòmic patrimonial.

L'entitat ha d'informar sobre:

- a) Els resultats de l'exercici nets procedents de les diferents categories d'actius financers definides a la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».
- b) Els ingressos i despeses financers calculats per aplicació del mètode del tipus d'interès efectiu.

## 3. Informació sobre els riscos de tipus de canvi i de tipus d'interès.

## a) Risc de tipus de canvi.

S'ha d'informar sobre les inversions financeres en moneda diferent de l'euro, agrupades per monedes, segons el format següent:

MONEDES	INVERSIONS EN PATRIMONI	VALORS REPRESENTATIUS DEL DEUTE	ALTRES INVERSIONS	TOTAL
<b>TOTAL</b>				
<b>% INVERSIONS EN MONEDA DIFERENT DE L'EURO SOBRE INVERSIONS TOTALS</b>				

b) Risc de tipus d'interès.

Per als actius financers que es valorin al cost amortitzat, s'ha d'informar sobre la seva distribució entre actius a tipus d'interès fix i a tipus variable, en termes absoluts i percentuals, segons el format següent:

CLASSES D'ACTIUS FINANCERS	TIPUS D'INTERÈS	A TIPUS INTERÈS FIX	A TIPUS INTERÈS VARIABLE	TOTAL
	VALORS REPRESENTATIUS DEL DEUTE			
ALTRES ACTIUS FINANCERS				
<b>TOTAL IMPORT</b>				
<b>% D'ACTIUS FINANCERS A TIPUS D'INTERÈS FIX O VARIABLE SOBRE EL TOTAL</b>				

4. Altra informació.

Qualsevol altra informació de caràcter substantiu que afecti els actius financers.

#### 10. Passius financers

Per als passius financers, excepte per als comptes a pagar per operacions habituals de l'entitat i els derivats designats instruments de cobertura, s'ha d'incloure la informació següent:

1. Situació i moviments dels deutes:

Per a cada deute s'ha de consignar la informació requerida en els estats 1 a) Deutes al cost amortitzat i 2 a) Deutes a valor raonable.

Així mateix s'ha de presentar un estat resum de la conciliació entre la classificació de passius financers del balanç i les categories que s'estableixen a la norma de reconeixement i valoració núm. 9, «Passius financers», que ha de tenir l'estructura que figura a l'estat 1 c) Resum per categories.



2. Línies de crèdit. Per a cada línia de crèdit s'ha d'informar de l'import disponible, indicant també el límit concedit, la part disposada, i la comissió, en percentatge, sobre la part no disposada, segons el format següent:

IDENTIFICACIÓ	LÍMIT CONCEDIT	DISPOSAT	DISPONIBLE	COMISSIÓ S/ NO DISPOSAT
<b>TOTAL</b>				

3. Informació sobre els riscos de tipus de canvi i de tipus d'interès.

a) Risc de tipus de canvi. S'ha d'informar sobre els deutes en moneda diferent de l'euro, agrupats per monedes, segons el format següent:

MONEDES	OBLIGACIONS I BONS	DEUTES AMB ENTITATS DE CRÈDIT	ALTRES DEUTES	TOTAL
<b>TOTAL</b>				
<b>% DEUTE EN MONEDA DIFERENT DE L'EURO SOBRE DEUTE TOTAL</b>				

b) Risc de tipus d'interès. Per als passius financers a cost amortitzat, s'ha d'informar sobre la seva distribució entre passius a tipus d'interès fix i a tipus variable, en termes absoluts i percentuals, segons el format següent:

CLASSES DE PASSIUS FINANCERS	TIPUS D'INTERÈS	A TIPUS INTERÈS FIX	A TIPUS INTERÈS VARIABLE	TOTAL
	<b>OBLIGACIONS I BONS</b>			
<b>DEUTES AMB ENTITATS DE CRÈDIT</b>				
<b>ALTRES DEUTES</b>				
<b>TOTAL IMPORT</b>				
<b>% DE PASSIUS FINANCERS A TIPUS D'INTERÈS FIX O VARIABLE SOBRE EL TOTAL</b>				

4. Avals i altres garanties concedides.

Per a cada garantia concedida, distingint les concedides a entitats del grup, multigrup i associades de la resta, s'ha d'informar de la data de venciment del deute garantit, de

l'import màxim garantit, detallant-ne l'evolució durant l'exercici, i de les provisions netes (dotacions menys reversions) que s'hagin dotat, segons el format següent:

ENTITAT GARANTIDA	VT.	PENDENT A 1 GENER	CONCEDIDES	CANCEL·LADES	PENDENT A 31 DES.	PROVISIÓ	
						EXERCICI	ACUMULADA
<b>SUBTOTAL ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES</b>							
<b>SUBTOTAL ALTRES ENTITATS</b>							
<b>TOTAL</b>							

5. Altra informació:

- a) L'import dels deutes amb garantia real.
- b) Deutes impagats durant l'exercici i situació de l'impagament en la data de formulació dels comptes anuals.
- c) Altres situacions diferents de l'impagament que hagin atorgat al prestador el dret a reclamar el pagament anticipat.
- d) Derivats financers que en la data de tancament de l'exercici siguin passius als quals no s'apliqui la comptabilitat de cobertures, indicant els motius pels quals es manté l'instrument derivat.
- e) Qualsevol altra informació de caràcter substantiu que afecti els passius financers.

11. *Cobertures comptables*

Per a cada operació a la qual sigui aplicable la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», s'ha de presentar la informació següent:

1. Descripció detallada de l'instrument de cobertura, de la partida coberta i de la naturalesa dels riscos que han estat coberts.
2. Justificació que se segueixen complint els requisits per aplicar la comptabilitat de cobertures.
3. Valor comptable de l'instrument de cobertura a l'inici i al tancament de l'exercici.
4. Per a les cobertures en què les variacions en la partida coberta degudes al risc cobert afectin el resultat d'exercicis posteriors, s'ha d'informar de:

– Variacions de valor de l'instrument de cobertura que s'hagin reconegut durant l'exercici en el patrimoni net (part eficaç) i, si s'escau, en el compte del resultat econòmic patrimonial (part ineficaç).



– Import que s'hagi reduït del patrimoni net durant l'exercici, detallant si s'ha imputat al compte del resultat econòmic patrimonial o s'ha inclòs en el valor inicial de la partida coberta, indicant en el primer cas les partides en què s'ha registrat.

– Imports reconeguts en el patrimoni net que, en la data de tancament de l'exercici, estiguin pendents de traspasar al compte del resultat econòmic patrimonial o al valor inicial de la partida coberta i els exercicis en què s'espera realitzar l'esmentat traspàs.

5. Per a les cobertures en què les variacions en la partida coberta degudes al risc cobert afectin el resultat de l'exercici, s'ha d'informar sobre l'import de les variacions de valor de l'instrument de cobertura i l'import de les variacions de valor de la partida coberta atribuïbles al risc cobert imputades al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici.

6. Operacions per a les quals s'ha interromput la comptabilitat de cobertures, amb indicació de la causa.

## 12. *Actius construïts o adquirits per a altres entitats i altres existències*

S'ha d'informar a nivell de partida de balanç sobre:

1. Circumstàncies que han motivat les correccions valoratives per deteriorament de les obres o de les existències i, si s'escau, la reversió d'aquestes correccions, reconegudes en l'exercici, així com el seu import.

2. Import dels costos capitalitzats si s'escau durant l'exercici en les obres en curs o en altres existències de cycle de producció superior a l'any.

3. Limitacions en la disponibilitat de les obres i altres existències per garanties, pignoracions, fiances i altres raons anàlogues, indicant les partides a què afecten, el seu import i projecció temporal.

4. Qualsevol circumstància de caràcter substantiu que afecti la titularitat, disponibilitat o valoració dels actius construïts o adquirits per a altres entitats i resta d'existències.

## 13. *Moneda estrangera*

S'ha d'informar sobre:

1. Import global, a nivell partida del balanç, dels elements d'actiu i passiu denominats en moneda estrangera.

2. Import de les diferències de canvi reconegudes en el resultat de l'exercici, presentant per separat les que provenen de transaccions que s'han liquidat al llarg del període de les que estan vives o pendents de venciment en la data de tancament de l'exercici, amb excepció de les procedents dels actius i passius financers que es valorin al valor raonable amb canvis en resultats.

## 14. *Transferències, subvencions i altres ingressos i despeses*

S'ha d'informar sobre:

1. Import i característiques de les transferències i subvencions rebudes, l'import de les quals sigui significatiu, així com sobre el compliment o incompliment de les condicions imposades per a la percepció i gaudi de les subvencions i el criteri d'imputació a resultats.

2. Import i característiques de les transferències i subvencions concedides, l'import de les quals sigui significatiu. A més s'ha de facilitar la informació següent:

- a) Normativa amb base a la qual s'han efectuat o concedit.
- b) Import de les obligacions reconegudes durant l'exercici.
- c) Dades identificatives de l'entitat receptora.

S'hi ha d'afegir la següent informació respecte a les subvencions concedides:

- d) Finalitat.
  - e) Reintegraments que s'hagin produït durant l'exercici per incompliment de condicions o requisits, amb especificació de la causa.
3. Qualsevol circumstància de caràcter substantiu que afecti els ingressos o les despeses de l'entitat.

## 15. *Provisions i contingències*

1. Per a cada provisió reconeguda en el balanç, llevat de les relatives a avals i altres garanties concedides, s'ha d'indicar:

- a) Anàlisi del moviment de cada partida del balanç durant l'exercici, indicant:
  - Saldo inicial.
  - Augments.
  - Disminucions.
  - Saldo final.
- b) Augment durant l'exercici, en els saldos actualitzats al tipus de descompte per causa del pas del temps, així com l'efecte que hagi pogut tenir qualsevol canvi en el tipus de descompte.
- c) Naturalesa de l'obligació assumida, així com el calendari previst per respondre a l'obligació.
- d) Estimacions i procediments de càlcul aplicats per a la valoració dels corresponents imports i les incerteses que puguin aparèixer en aquestes estimacions. S'han de justificar, si s'escau, els ajustos que hagi estat procedent realitzar.
- e) Imports de qualsevol dret de reemborsament, assenyalant les quantitats que, si s'escau, s'hagin reconegut en el balanç per aquests drets.

2. Llevat que sigui remota la sortida de recursos, per a cada tipus de passiu contingent, tret dels relatius a avals i altres garanties concedides, s'ha d'indicar:

- a) Una breu descripció de la seva naturalesa.
- b) Evolució previsible, així com els factors dels quals depèn.
- c) En el cas excepcional en què una provisió no s'hagi pogut registrar en el balanç perquè no pot ser valorada de forma fiable, addicionalment, s'han d'explicar els motius pels quals no es pot fer aquesta valoració.

3. Per a cada tipus d'actiu contingent s'ha d'indicar:

- a) Una breu descripció de la seva naturalesa.
- b) Evolució previsible, així com els factors dels quals depèn.

## 16. *Informació sobre medi ambient*

S'ha de facilitar informació sobre:

- 1. Despeses produïdes en l'exercici la finalitat de les quals sigui la protecció i millora del medi ambient, amb indicació del seu destí.
- 2. Inversions realitzades durant l'exercici per raons mediambientals.

## 17. *Actius en estat de venda*

S'ha de facilitar una descripció detallada dels actius en estat de venda quan el seu import sigui significatiu, indicant-ne l'import i les circumstàncies que han motivat aquesta classificació.

18. *Presentació per activitats del compte del resultat econòmic patrimonial*

L'entitat pot presentar el compte del resultat econòmic patrimonial, classificant les despeses econòmiques que hi estan incloses, per activitats.

19. *Operacions per administració de recursos per compte d'altres ens públics*

En relació amb les operacions d'administració de recursos que comptablement hagin de ser registrades a través de comptes del subgrup 45, «Deutors i creditors per administració de recursos per compte d'altres ens públics», s'ha d'obtenir la informació que s'indica a continuació:

1. Gestió dels recursos administrats. Per a cada un dels conceptes a través dels quals es reflecteixi comptablement la gestió realitzada derivada de l'administració de recursos d'altres ens públics, cal presentar la informació següent:

- a) Dels drets pendents de cobrament, indicant:
- Drets pendents de cobrament a 1 de gener.
  - Rectificacions del saldo inicial.
  - Drets reconeguts durant l'exercici.
  - Drets anul·lats durant l'exercici, distingint l'anul·lació de liquidacions i anul·lació de drets per devolució d'ingressos.
  - Drets cancel·lats durant l'exercici.
  - La recaptació neta durant l'exercici, detallant la recaptació bruta i les devolucions d'ingressos.
  - Els drets pendents de cobrament a 31 de desembre.

1. Gestió dels recursos administrats:

- a) Dels drets pendents de cobrament.

CONCEPTE	DESCRIPCIÓ	DRETS PENDENTS A 1 DE GENER	RECTIFICACIÓ SALDO INICIAL	DRETS RECONEGUTS	DRETS ANUL·LATS		DRETS CANCEL·LATS	RECAPTACIÓ NETA		DRETS PENDENTS COBRAMENT A 31 DESEMBRE
					ANUL·LACIÓ LIQUIDACIONS	DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS		RECAPTACIÓ BRUTA	DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS	
<b>TOTAL</b>										

b) Dels drets cancel·lats, amb expressió de l'import total de les cancel·lacions que s'hagin produït durant l'exercici, desglossant-les segons els següents motius de cancel·lació:

- Cancel·lacions per cobraments en espècie.
- Cancel·lacions per insolvències.
- Cancel·lacions per prescripció.
- Cancel·lacions per altres causes.

1. Gestió dels recursos administrats:
  - b) Dels drets cancel·lats.

CONCEPTE	DESCRIPCIÓ	COBRAMENTS EN ESPÈCIE	INSOLVÈNCIES	PRESCRIPCIÓ	ALTRES CAUSES	TOTAL DRETS CANCEL·LATS
<b>TOTAL</b>						

2. Devolucions d'ingressos. Amb el mateix nivell de desagregació que per a la informació anterior, s'ha de mostrar la informació relativa a les operacions de devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics realitzades durant l'exercici, detallant:

- Devolucions pendents de pagament a 1 de gener.
- Modificacions al saldo inicial, anul·lacions i cancel·lacions.
- Devolucions reconegudes durant l'exercici.
- Total devolucions reconegudes.
- Devolucions pagades en l'exercici.
- Devolucions pendents de pagament a 31 de desembre.

2. Devolucions d'ingressos:

CONCEPTE	DESCRIPCIÓ	PENDENTS DE PAGAMENT A 1 DE GENER	MODIFICACIÓ SALDO INICIAL, ANUL·LACIONS I CANCEL·LACIONS	RECONEGUDES EN L'EXERCICI	TOTAL DEVOLUCIONS RECONEGUDES	PAGADES EN L'EXERCICI	PENDENTS DE PAGAMENT A 31 DE DESEMBRE
<b>TOTAL</b>							

3. Obligacions derivades de la gestió dels recursos administrats per compte d'altres ens públics. Amb el mateix nivell de desagregació que per a la informació de les notes

anteriors, s'ha d'incloure la informació relativa a les obligacions derivades de la gestió realitzada durant l'exercici en relació amb els recursos d'altres ens públics, amb el detall de:

- Saldo pendent de pagament a 1 de gener.
- Rectificació del saldo inicial.
- Recaptació líquida obtinguda durant l'exercici.
- Quantitats reintegrades durant l'exercici.
- Total a pagar.
- Pagaments realitzats.
- Saldo pendent de pagament a 31 de desembre.

3. Obligacions derivades de la gestió dels recursos administrats per compte d'altres ens públics:

CONCEPTE	DESCRIPCIÓ	PENDENT DE PAGAMENT A 1 DE GENER	RECTIFICACIÓ SALDO INICIAL	RECAPTACIÓ LÍQUIDA	REINTEGRAMENTS	TOTAL A PAGAR	PAGAMENTS REALITZATS	PENDENT DE PAGAMENT A 31 DE DESEMBRE
<b>TOTAL</b>								

4. Comptes corrents en efectiu. Per a cada un dels conceptes que s'utilitzin per reflectir comptablement les operacions de lliuraments a compte i liquidació dels recursos gestionats, s'han d'indicar:

- Saldo a 1 de gener, diferenciant-lo segons sigui deutor o creditor.
- Pagaments.
- Cobraments.
- Saldo a 31 de desembre, distingint-lo segons sigui deutor o creditor.

4. Comptes corrents en efectiu:

CONCEPTE	DESCRIPCIÓ	SALDO A 1 DE GENER		PAGAMENTS	COBRAMENTS	SALDO A 31 DE DESEMBRE	
		DEUTOR	CREDITOR			DEUTOR	CREDITOR
<b>TOTAL</b>							

## 20. Operacions no pressupostàries de tresoreria

S'ha d'informar sobre les operacions no pressupostàries de tresoreria que comprenen les operacions dutes a terme durant l'exercici que hagin donat lloc al naixement o extinció de:

- Deutors i creditors que, d'acord amb la normativa vigent per a l'entitat, no s'hagin d'imputar al pressupost d'aquesta, ni en el moment del naixement ni en el del venciment.
- Partides representatives de pagaments i cobraments pendents d'aplicació definitiva, tant per operacions pressupostàries com no pressupostàries.

Aquesta informació es compon dels estats següents:

1. Estat de deutors no pressupostaris. Per a cada un dels conceptes de caràcter deutor a través dels quals es reflecteixin comptablement les operacions no pressupostàries de tresoreria, s'han de posar de manifest:

- Saldo a 1 de gener.
- Modificacions del saldo inicial (inclou les prescripcions i altres motius de cancel·lació diferents del pagament).
- Càrrecs realitzats durant l'exercici.
- Total deutors.
- Abonaments realitzats durant l'exercici.
- Deutors pendents de cobrament a 31 de desembre.

2. Estat de creditors no pressupostaris. Per a cada un dels conceptes de caràcter creditor a través dels quals es reflecteixin comptablement les operacions no pressupostàries de tresoreria, s'han de detallar:

- Saldo a 1 de gener.
- Modificacions del saldo inicial (inclou les prescripcions).
- Abonaments realitzats durant l'exercici.
- Total creditors.
- Càrrecs realitzats durant l'exercici.
- Creditors pendents de pagament a 31 de desembre.

3. Estat de partides pendents d'aplicació. Per a cada un dels conceptes de caràcter no pressupostari a través dels quals es reflecteixin els cobraments i pagaments pendents d'aplicació, cal presentar la informació següent:

a) Dels cobraments pendents d'aplicació, amb indicació de:

- Cobraments pendents d'aplicació a 1 de gener.
- Modificacions al saldo inicial.
- Cobraments realitzats durant l'exercici.
- Total cobraments pendents d'aplicació.
- Cobraments aplicats durant l'exercici.
- Cobraments pendents d'aplicació a 31 de desembre.

b) Dels pagaments pendents d'aplicació, expressant:

- Pagaments pendents d'aplicació a 1 de gener.
- Modificacions al saldo inicial.
- Pagaments realitzats durant l'exercici.
- Total pagaments pendents d'aplicació.
- Pagaments aplicats durant l'exercici.
- Pagaments pendents d'aplicació a 31 de desembre.



### 21. Contractació administrativa. Procediments d'adjudicació

Informació, per tipus de contractes, sobre els imports adjudicats segons els diferents procediments establerts a la normativa vigent sobre contractació.

Contractació administrativa. Procediments d'adjudicació:

TIPUS DE CONTRACTE	PROCEDIMENT OBERT		PROCEDIMENT RESTRINGIT		PROCEDIMENT NEGOCIAT		DIÀLEG COMPETITIU	ADJUDICACIÓ DIRECTA	TOTAL
	MULTIPLIC. CRITERI	ÚNIC CRITERI	MULTIPLIC. CRITERI	ÚNIC CRITERI	AMB PUBLICITAT	SENSE PUBLICITAT			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• D'obres</li> <li>• De subministrament</li> <li>• Patrimonials</li> <li>• De gestió de serveis públics</li> <li>• De serveis</li> <li>• De concessió d'obra pública</li> <li>• De col·laboració entre el sector públic i el sector privat</li> <li>• De caràcter administratiu especial</li> <li>• Altres</li> </ul>									

### 22. Valors rebuts en dipòsit

S'ha d'informar per a cada un dels conceptes mitjançant els quals es registrin comptablement els valors dipositats, dins dels quals s'inclouen els avals i les assegurances de caució rebuts, del següent:

- Valors rebuts pendents de tornar a 1 de gener.
- Modificacions del saldo inicial.
- Valors rebuts durant l'exercici.
- Total valors rebuts en dipòsit.
- Valors rebuts en dipòsit cancel·lats.
- Valors rebuts en dipòsit pendents de tornar a 31 de desembre.

### 23. Informació pressupostària

La informació a subministrar ha de versar sobre els següents aspectes i s'ha de presentar, almenys, al mateix nivell de desagregació que en l'estat de liquidació del pressupost:

#### 23.1 Pressupost corrent.

##### 1. Pressupost de despeses.

S'ha de presentar la informació següent:

##### a) Modificacions de crèdit.

Informació sobre:

- Crèdits extraordinaris.
- Suplements de crèdit.
- Ampliacions de crèdit.
- Transferències de crèdit.
- Incorporacions de romanents de crèdit.
- Crèdits generats per ingressos.
- Baixes per anul·lació i rectificació.
- Altres modificacions.





INVERSIÓ A REALITZAR EN ANUALITATS PENDENTS							
EXERCICI ...		EXERCICI ...		EXERCICI ...		EXERCICIS SUCCESSIUS	
CONTRACTES ABONAMENT TOTAL	RESTA CONTRACTES	CONTRACTES ABONAMENT TOTAL	RESTA CONTRACTES	CONTRACTES ABONAMENT TOTAL	RESTA CONTRACTES	CONTRACTES ABONAMENT TOTAL	RESTA CONTRACTES

d) Creditors per operacions pendents d'aplicar a pressupost.

Informació per a cada despesa efectuada sobre:

- Aplicació pressupostària a la qual s'hauria d'haver imputat.
- Import.
- Observacions, indicant almenys si en el moment de l'elaboració del compte ja s'ha fet l'aplicació al pressupost de l'exercici.

d) Creditors per operacions pendents d'aplicar a pressupost:

PARTIDA PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	IMPORT	OBSERVACIONS
TOTAL			

2. Pressupost d'ingressos.

S'ha de presentar la informació següent:

a) Procés de gestió.

1) Drets anul·lats, distingint entre:

- Les anul·lacions de liquidacions.
- Les anul·lacions per ajornament o fraccionament.
- Les anul·lacions per devolució d'ingressos.

2) Drets cancel·lats, indicant:

- Les cancel·lacions pel cobrament de drets en espècie.
- Les cancel·lacions per insolvències.
- Les cancel·lacions per altres causes.

3) Recaptació neta, indicant:

- Recaptació total.
- Devolucions d'ingressos realitzades.



## 23.2 Pressupostos tancats.

1. Pressupost de despeses. Obligacions de pressupostos tancats.  
S'ha d'informar, per a cada exercici, de:

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

1. Obligacions de pressupostos tancats:

Exercici.....

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

2. Pressupost d'ingressos. Drets a cobrar de pressupostos tancats.

S'ha d'informar, per a cada exercici, de:

a) Drets pendents de cobrament totals, amb indicació:

- Dels pendents de cobrament a 1 de gener.
- De les modificacions al saldo inicial.
- Dels drets anul·lats.
- Dels drets cancel·lats.
- Dels drets recaptats.
- Dels drets pendents de cobrament a 31 de desembre.

b) Drets anul·lats amb indicació de:

- Les anul·lacions per anul·lació de liquidacions.
- Les anul·lacions per ajornaments i fraccionaments.

c) Drets cancel·lats amb indicació de:

- Les cancel·lacions pel cobrament de drets en espècie.
- Les cancel·lacions per insolvències.
- Les cancel·lacions per prescripció.
- Les cancel·lacions per altres causes.

## 2. Drets a cobrar de pressupostos tancats:

## a) Drets pendents de cobrament totals

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	DRETS PENDENTS DE COBRAMENT A 1 DE GENER	MODIFICACIONS SALDO INICIAL	DRETS ANUL·LATS	DRETS CANCEL·LATS	RECAPTACIÓ	DRETS PENDENTS COBRAMENT A 31 DE DESEMBRE

## 2. Drets a cobrar de pressupostos tancats:

## b) Drets anul·lats:

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	ANUL·LACIÓ DE LIQUIDACIONS	AJORNAMENTS I FRACCIONAMENTS	TOTAL DRETS ANUL·LATS

## 2. Drets a cobrar de pressupostos tancats:

## c) Drets cancel·lats:

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	COBRAMENTS EN ESPÈCIE	INSOLVÈNCIES	PRESCRIPCIÓ	ALTRES CAUSES	TOTAL DRETS CANCEL·LATS

## 3. Drets pressupostaris pendents de cobrament segons el seu grau d'exigibilitat.

Informació sobre la situació dels drets pendents de cobrament, indicant:

- Pendents de notificar.
- Suspesos.
- Ajornament o fraccionament sol·licitat.
- Ajornament o fraccionament concedit.
- En període voluntari.
- En període executiu.

## 3. Drets pressupostaris pendents de cobrament segons el seu grau d'exigibilitat

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	PENDENTS DE NOTIFICAR	SUSPESOS	AJORNAMENT O FRACCIONAMENT		EN PERÍODE VOLUNTARI	EN PERÍODE EXECUTIU	TOTAL DRETS PENDENTS DE COBRAMENT
				SOL·LICITAT	CONCEDIT			

## 4. Variació de resultats pressupostaris d'exercicis anteriors.

S'ha d'informar de les variacions de drets a cobrar i obligacions a pagar de pressupostos tancats, que suposin l'alteració dels imports calculats com a resultats pressupostaris en exercicis anteriors.

Per al càlcul de la variació de drets a cobrar de pressupostos tancats pendents de recaptar, s'han de tenir en compte les modificacions del saldo inicial, així com les anul·lacions i cancel·lacions de drets produïdes en l'exercici, detallades a la nota 23.2.2 d'aquesta memòria.

Per al càlcul de la variació d'obligacions de pressupostos tancats pendents de pagament, s'han de tenir en compte les modificacions del saldo inicial, així com les anul·lacions i prescripció d'obligacions produïdes en l'exercici, detallades a la nota 23.2.1 d'aquesta memòria.

En aquest estat, dins de les operacions corrents, s'inclouen, si s'escau, els drets i obligacions reconegudes derivats d'operacions comercials.

## 4. Variació de resultats pressupostaris d'exercicis anteriors:

	TOTAL VARIACIÓ DRETS	TOTAL VARIACIÓ OBLIGACIONS	VARIACIÓ DE RESULTATS PRESSUPOSTARIS D'EXERCICIS ANTERIORS
a) OPERACIONS CORRENTS			
b) OPERACIONS DE CAPITAL			
<b>1. TOTAL VARIACIONS OPERACIONS NO FINANCERES (a+b)</b>			
c) ACTIUS FINANCERS			
d) PASSIUS FINANCERS			
<b>2. TOTAL VARIACIÓ OPERACIONS FINANCERES (c+d)</b>			
<b>TOTAL (1+2)</b>			

## 23.3 Compromisos de despesa amb càrrec a pressupostos d'exercicis posteriors.

Informació sobre els compromisos de despesa adquirits durant l'exercici, així com en els precedents, imputables a pressupostos d'exercicis successius, amb indicació de la seva descripció, import i any a què es refereixin.

Compromisos de despesa amb càrrec a pressupostos d'exercicis posteriors:

PARTIDA PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	COMPROMISOS DE DESPESES ADQUIRITS AMB CÀRREC AL PRESSUPOST DE L'EXERCICI				
		EXERCICI N+1	EXERCICI N+2	EXERCICI N+3	EXERCICI N+4	EXERCICIS SUCCESSIUS
	TOTAL					

#### 23.4 Despeses amb finançament afectat.

S'ha d'informar per a cada despesa amb finançament afectat de:

1. Les desviacions de finançament per cada agent finançador, assenyalant per a cada un dels agents el coeficient de finançament al final de l'exercici, les desviacions de finançament de l'exercici i les desviacions acumulades.
2. La gestió de la despesa pressupostària relativa a cada despesa amb finançament afectat, assenyalant la despesa prevista, la realitzada durant l'exercici, el total acumulat d'exercicis anteriors i la despesa pressupostària pendent de realitzar fins a la culminació de l'execució de la unitat de despesa.

Als efectes d'aquesta informació s'han de tenir en compte els conceptes següents:

Despesa amb finançament afectat és la despesa pressupostària que es finança, en tot o en part, amb recursos pressupostaris concrets que en cas que no es produís la despesa no es podrien percebre o si s'haguessin percebut s'haurien de reintegrar als agents que els van aportar.

Es considera agent finançador cada un dels tercers dels quals procedeix cada un dels recursos afectats. És a dir, l'agent finançador el dóna la combinació del tercer i l'aplicació pressupostària que correspongui a cada un dels recursos que ell aporta.

Les desviacions de finançament per cada agent finançador representen el desfasament existent entre els ingressos pressupostaris obtinguts de l'esmentat agent durant un període determinat i els que, en funció de la part de despesa realitzada en aquest període, s'haurien d'haver obtingut d'aquest, si l'execució dels ingressos afectats es realitzés harmònicament amb la de la despesa pressupostària.

Les desviacions de finançament s'han de calcular per diferència entre els drets reconeguts nets relatius a l'agent finançador i el producte del coeficient de finançament corresponent a aquest agent pel total d'obligacions reconegudes netes, referits, uns i altres, al període considerat.

Les desviacions de finançament de l'exercici s'han de calcular prenent en consideració els drets relatius a l'agent de què es tracti i l'import de les obligacions, reconeguts uns i altres durant l'exercici pressupostari.

Les desviacions de finançament acumulades s'han de calcular de la mateixa manera que les imputables a l'exercici, però prenent en consideració els drets i les obligacions reconeguts des de l'inici de l'execució de la despesa amb finançament afectat fins al final de l'exercici.

El coeficient de finançament per agent, al final de l'exercici, és el resultat de dividir els ingressos pressupostaris relatius a l'agent finançador (reconeguts i a reconèixer), per l'import de la despesa pressupostària (realitzada i a realitzar).

Despeses amb finançament afectat

1. Desviacions de finançament per agent finançador

CODI DE DESPESA	DESCRIPCIÓ	AGENT FINANÇADOR		COEFICIENT DE FINANÇAMENT	DESVIACIONS DE L'EXERCICI		DESVIACIONS ACUMULADES	
		TERCER	APLIC. PTÀRIA		POSITIVES	NEGATIVES	POSITIVES	NEGATIVES

Despeses amb finançament afectat

2. Gestió de la despesa pressupostària

CODI DE DESPESA	DESCRIPCIÓ	DESPESA PREVISTA	OBLIGACIONS RECONEGUDES EN EXERCICIS ANTERIORS	OBLIGACIONS RECONEGUDES EN L'EXERCICI	TOTAL OBLIGACIONS RECONEGUDES	DESPESA PENDENT

23.5 Romanent de tresoreria.

El romanent de tresoreria constitueix un recurs pressupostari obtingut, amb caràcter general, per l'acumulació dels resultats pressupostaris dels exercicis anteriors i de l'exercici que es tanca. Com a tal recurs, es pot utilitzar per finançar la despesa pressupostària dels exercicis següents.

El romanent de tresoreria s'obté per la suma dels fons líquids més els drets pendents de cobrament deduïnt les obligacions pendents de pagament i agregant les partides pendents d'aplicació de conformitat amb els criteris següents:

1. La seva quantificació s'ha de fer prenent en consideració el saldo al final de l'exercici dels comptes que intervenen en el seu càlcul.

2. Els fons líquids inclouen els saldos disponibles en caixes d'efectiu i comptes bancaris, tret dels que s'hagin dotat amb imputació al pressupost, així com els excedents temporals de tresoreria que s'hagin materialitzat en inversions financeres, de caràcter no pressupostari, que reuneixin el suficient grau de liquiditat. A aquests efectes, no s'han de tenir en compte els saldos dels subcomptes 5750, «Bancs i institucions de crèdit. Pagaments a justificar», i 5708, «Caixa. Pagaments a justificar».

3. En els drets pendents de cobrament s'ha de distingir:

- L'import total dels drets pendents de cobrament del pressupost corrent.
- L'import total dels drets pendents de cobrament de pressupostos tancats.
- L'import total dels drets pendents de cobrament corresponents a comptes de deutors que, d'acord amb la normativa vigent, no són pressupostaris i tampoc no ho seran en el



moment del seu venciment. A aquests efectes, la incorporació del saldo dels següents comptes s'ha d'efectuar únicament per la part que correspongui a operacions no pressupostàries: 246, «Fiances constituïdes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades», 247, «Dipòsits constituïts a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades», 260, «Fiances constituïdes a llarg termini», 265, «Dipòsits constituïts a llarg termini», 537, «Fiances constituïdes a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», 538, «Dipòsits constituïts a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», 565, «Fiances constituïdes a curt termini», i 566, «Dipòsits constituïts a curt termini».

– L'import total de drets pendents de cobrament derivats de les operacions comercials que, si s'escau, dugui a terme l'entitat.

4. En les obligacions pendents de pagament s'ha de distingir:

– L'import total de les obligacions pendents de pagament del pressupost corrent.  
– L'import total de les obligacions pendents de pagament de pressupostos tancats.  
– L'import total de les obligacions pendents de pagament corresponents a creditors que, d'acord amb la normativa vigent, no són pressupostaris i tampoc no ho seran en el moment del seu venciment. A aquests efectes, la incorporació del saldo dels següents comptes s'ha d'efectuar únicament per la part que correspongui a operacions no pressupostàries: 167, «Fiances rebudes a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades», 168, «Dipòsits rebuts a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades», 180, «Fiances rebudes a llarg termini», 185, «Dipòsits rebuts a llarg termini», 517, «Fiances rebudes a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades», 518, «Dipòsits rebuts a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades», 560, «Fiances rebudes a curt termini», i 561, «Dipòsits rebuts a curt termini».

– L'import total d'obligacions pendents de pagament derivades de les operacions comercials que, si s'escau, realitzi l'entitat.

5. En les partides pendents d'aplicació s'ha de distingir:

– Les quantitats cobrades pendents d'aplicació definitiva.  
– Les quantitats pagades pendents d'aplicació definitiva, en què s'inclouen els pagaments realitzats amb càrrec als avançaments de caixa fixa pendents de reposició. Així mateix s'ha d'incloure el saldo del subcompte 5585, «Lliuraments per a la reposició d'avançaments de caixa fixa pendents de pagament».

6. Del romanent de tresoreria total s'ha de distingir:

– La part afectada destinada a cobrir les denominades «despeses amb finançament afectat», en cas que hi hagi desviacions de finançament acumulades positives.

– L'import de tots els drets que es considerin de cobrament dubtós. Per determinar aquest import s'ha de tenir en compte l'antiguitat dels deutes, el seu import, la naturalesa dels recursos de què es tracti, els percentatges de recaptació tant en període voluntari com en via executiva i altres criteris de valoració que, de manera ponderada, estableixi l'entitat. A aquests efectes, la incorporació del saldo dels comptes 295, «Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades», 298, «Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini», 490, «Deteriorament de valor de crèdits», 595, «Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a entitats del grup, multigrup i associades» i 598, «Deteriorament de valor de crèdits a curt termini», s'ha d'efectuar únicament per la part que correspongui als drets de cobrament que s'hagin considerat per al càlcul del romanent de tresoreria total.

– I la part restant, és a dir, el romanent de tresoreria no afectat.

## ESTAT DEL ROMANENT DE TRESORERIA

NÚM. DE COMPTES	COMPONENTS	EXERCICI N		EXERCICI N-1
57,556	1. (+) Fons líquids .....			
430	2. (+) Drets pendents de cobrament.....			
431	- (+) del pressupost corrent.....			
246,247,260,265,440,442,	- (+) de pressupostos tancats .....			
449,456,470,471,472,	- (+) d'operacions no pressupostàries .....			
537,538,550,565,566				
435, 436	- (+) d'operacions comercials .....			
	3. (-) Obligacions pendents de pagament .....			
400	- (+) del pressupost corrent.....			
401	- (+) de pressupostos tancats .....			
167,168,180,185,410,412,	- (+) d'operacions no pressupostàries .....			
419,453,456,475,476,477,				
517,518, 550,560,561	- (+) d'operacions comercials .....			
405, 406				
554, 559	4. (+) Partides pendents d'aplicació .....			
555, 5581, 5585	- (-) cobraments realitzats pendents d'aplicació definitiva.....			
	- (+) pagaments realitzats pendents d'aplicació definitiva.....			
	I. Romanent de tresoreria total (1 + 2 - 3 + 4) .....			
	II. Excés de finançament afectat .....			
295, 298, 490, 595,598	III. Saldos de cobrament dubtós.....			
	IV. Romanent de tresoreria no afectat = (I - II - III) .....			

24. *Indicadors financers, patrimonials i pressupostaris*

## 1. Indicadors financers i patrimonials.

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

$$\frac{\text{Fons líquids}}{\text{passiu corrent}}$$

Fons líquids: efectiu i altres actius líquids equivalents.

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

$$\frac{\text{Fons líquids + Drets pendents de cobrament}}{\text{Passiu corrent}}$$

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

$$\frac{\text{Actiu corrent}}{\text{Passiu corrent}}$$

d) ENDEUTAMENT PER HABITANT: en entitats territorials, aquest índex distribueix el deute total de l'entitat entre el nombre d'habitants.

$$\frac{\text{Passiu corrent + Passiu no corrent}}{\text{Nombre d'habitants}}$$

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

$$\frac{\text{Passiu corrent + Passiu no corrent}}{\text{Passiu corrent + Passiu no corrent + Patrimoni net}}$$

f) RELACIÓ D'ENDEUTAMENT: representa la relació existent entre el passiu corrent i el no corrent.

Actiu corrent
Passiu no corrent

g) FLUX DE CAIXA (CASH FLOW): reflecteix en quina mesura els fluxos nets de gestió de caixa cobreixen el passiu de l'entitat.

$$\frac{\text{Passiu no corrent}}{\text{Fluxos nets de gestió}} + \frac{\text{Passiu corrent}}{\text{Fluxos nets de gestió}}$$

Fluxos nets de gestió: import de «fluxos nets d'efectiu per activitats de gestió» de l'estat de fluxos d'efectiu.

## h) RÀTIOS DEL COMPTE DEL RESULTAT ECONÒMIC PATRIMONIAL:

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

ING. TRIB.: ingressos tributaris i cotitzacions.

TRANSF.: transferències i subvencions rebudes.

VN i PS: vendes netes i prestació de serveis.

D. PERS.: despeses de personal.

APROV.: aprovisionaments.

1) Estructura dels ingressos.

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

2) Estructura de les despeses.

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

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

$$\frac{\text{Despeses de gestió ordinària}}{\text{Ingressos de gestió ordinària}}$$

2. Indicadors pressupostaris.

a) Del pressupost de despeses corrent:

1) EXECUCIÓ DEL PRESSUPOST DE DESPESES: reflecteix la proporció dels crèdits aprovats en l'exercici que han donat lloc a reconeixement d'obligacions pressupostàries.

$$\frac{\text{Obligacions reconegudes netes}}{\text{Crèdits totals}}$$

2) REALITZACIÓ DE PAGAMENTS: reflecteix la proporció d'obligacions reconegudes en l'exercici el pagament de les quals ja s'ha efectuat en finalitzar el dit exercici respecte al total d'obligacions reconegudes.

$$\frac{\text{Pagaments realitzats}}{\text{Obligacions reconegudes netes}}$$

3) DESPESA PER HABITANT: per a les entitats de naturalesa territorial, aquest índex distribueix la totalitat de la despesa pressupostària realitzada en l'exercici entre els habitants de l'entitat.

$$\frac{\text{Obligacions reconegudes netes}}{\text{Nombre d'habitants}}$$

4) INVERSIÓ PER HABITANT: per a les entitats de naturalesa territorial, aquest índex distribueix la totalitat de la despesa pressupostària per operacions de capital realitzada en l'exercici entre el nombre d'habitants de l'entitat.

$$\frac{\text{Obligacions reconegudes netes (capítol 6 + 7)}}{\text{Nombre d'habitants}}$$

5) ESFORÇ INVERSOR: estableix la proporció que representen les operacions de capital realitzades en l'exercici en relació amb la totalitat de les despeses pressupostàries realitzats en el dit exercici.

$$\frac{\text{Obligacions reconegudes netes (capítol 6 + 7)}}{\text{Total obligacions reconegudes netes}}$$

6) PERÍODE MITJÀ DE PAGAMENT: reflecteix el temps mitjà que l'entitat triga a pagar als seus creditors derivats de l'execució del pressupost.

$$\frac{\text{Obligacions pendents de pagament}}{\text{Obligacions reconegudes netes}} \times 365$$

b) Del pressupost d'ingressos corrent:

1) EXECUCIÓ DEL PRESSUPOST D'INGRESSOS: reflecteix la proporció que sobre els ingressos pressupostaris previstos suposen ingressos pressupostaris nets, això és, els drets liquidats nets.

$$\frac{\text{Drets reconeguts nets}}{\text{Previsions definitives}}$$

2) REALITZACIÓ DE COBRAMENTS: recull el percentatge que suposen els cobraments obtinguts en l'exercici sobre els drets reconeguts nets.

$$\frac{\text{Recaptació neta}}{\text{Drets reconeguts nets}}$$

3) PERÍODE MITJÀ DE COBRAMENT: reflecteix el nombre de dies que per terme mitjà triga l'entitat a cobrar els seus ingressos, és a dir, a recaptar els seus drets reconeguts derivats de l'execució del pressupost.

$$\frac{\text{Drets pendents de cobrament}}{\text{Drets reconeguts nets}} \times 365$$

4) SUPERÀVIT (O DÈFICIT) PER HABITANT

$$\frac{\text{Resultat pressupostari ajustat}}{\text{Nombre d'habitants}}$$

c) De pressupostos tancats:

1) REALITZACIÓ DE PAGAMENTS: posa de manifest la proporció de pagaments que s'han efectuat en l'exercici de les obligacions pendents de pagament de pressupostos ja tancats.

$$\frac{\text{Pagaments}}{\text{Saldo inicial d'obligacions (+/-modificacions i anul·lacions)}}$$

2) REALITZACIÓ DE COBRAMENTS: posa de manifest la proporció de cobraments que s'han efectuat en l'exercici relatiu a drets pendents de cobrament de pressupostos ja tancats.

$$\frac{\text{Cobraments}}{\text{Saldo inicial de drets (+/- modificacions i anul·lacions)}}$$

25. Informació sobre el cost de les activitats <sup>1</sup>

## 1. RESUM GENERAL DE COSTOS DE L'ENTITAT.

ELEMENTS	IMPORT	%
<b>COSTOS DE PERSONAL</b>		
<i>Sous i salaris</i>		
<i>Indemnitzacions</i>		
<i>Cotitzacions socials a càrrec de l'ocupador</i>		
<i>Altres costos socials</i>		
<i>Indemnitzacions per raó del servei</i>		
<i>Transport de personal</i>		
<b>ADQUISICIÓ DE BÉNS I SERVEIS</b>		
<i>Cost de materials de reprografia i impremta</i>		
<i>Cost d'altres materials</i>		
<i>Adquisició de béns d'inversió</i>		
<i>Treballs realitzats per altres entitats</i>		
<b>SERVEIS EXTERIORS</b>		
<i>Costos de recerca i desenvolupament de l'exercici</i>		
<i>Arrendaments i cànons</i>		
<i>Reparacions i conservació</i>		
<i>Serveis de professionals independents</i>		
<i>Transports</i>		
<i>Serveis bancaris i similars</i>		
<i>Publicitat, propaganda i relacions públiques</i>		
<i>Subministraments</i>		
<i>Comunicacions</i>		
<i>Costos diversos</i>		
<b>TRIBUTS</b>		
<b>COSTOS CALCULATS</b>		
<i>Amortitzacions</i>		
<i>Previsió social de funcionaris <sup>2</sup></i>		
<b>COSTOS FINANCERS</b>		
<b>COSTOS DE TRANSFERÈNCIES</b>		
<b>ALTRES COSTOS</b>		
<b>TOTAL</b>		

<sup>1</sup> Per a la confecció d'aquesta informació s'han d'aplicar els principis desenvolupats en el document «Principis generals sobre comptabilitat analítica de les administracions públiques» (IGAE 2004).

<sup>2</sup> Previsió social de funcionaris: cost que per a una entitat suposarien les aportacions que com a ocupador hauria de fer pels funcionaris no subjectes a règim de Seguretat Social per cobrir tant les necessitats assistencials com de pensions futures.

2. RESUM DE COSTOS PER ACTIVITAT - ACTIVITATS QUE IMPLIQUEN L'OBTENCIÓ DE TAXES I PREUS PÚBLICS.

ACTIVITAT ..... DATA .....

ELEMENTS	Cost directe <sup>3</sup>	Cost indirecte <sup>4</sup>	TOTAL	%
COSTOS DE PERSONAL				
ADQUISICIÓ DE BÉNS I SERVEIS				
SERVEIS EXTERIORS				
TRIBUTS				
COSTOS CALCULATS				
COSTOS FINANCERS				
COSTOS DE TRANSFERÈNCIES				
ALTRES COSTOS				
TOTAL				

<sup>3</sup> Cost directe: el que es vincula a les activitats resultants del procés de producció sense necessitat d'aplicar cap mètode de repartiment.

<sup>4</sup> Cost indirecte: el que no es pot vincular directament amb les activitats resultants del procés de producció, per la qual cosa s'ha d'imputar a través d'un criteri o clau de repartiment.

3. RESUM DE COSTOS PER ACTIVITAT - ACTIVITATS QUE IMPLIQUEN L'OBTENCIÓ DE TAXES I PREUS PÚBLICS.

RESUM DE COSTOS D'ACTIVITATS DATA.....

ACTIVITATS	IMPORT	%
ACTIVITAT 1		
ACTIVITAT 2		
ACTIVITAT 3		
ACTIVITAT 4		
.....		
ACTIVITAT N		
TOTAL		

4. RESUM RELACIONANT COSTOS I INGRESSOS D'ACTIVITATS AMB INGRESSOS FINALISTES.

ACTIVITATS	Cost total activ.	Ingressos	Marge	% cobertura
ACTIVITAT 1				
ACTIVITAT 2				
ACTIVITAT 3				
ACTIVITAT 4				
.....				
ACTIVITAT N				
TOTAL				

26. *Indicadors de gestió* <sup>5</sup>

Els indicadors de gestió són instruments de mesurament elegits com a variables rellevants que pretenen informar sobre aspectes globals o concrets de l'organització, atenent, especialment, l'avaluació de l'eficàcia, eficiència i economia en la prestació, com a mínim, dels serveis o activitats finançats amb taxes o preus públics.

## 1) Indicadors d'eficàcia:

## a)

$$\frac{\text{Nombre d'actuacions realitzades}}{\text{Nombre d'actuacions previstes}^6}$$

b) Termini mitjà d'espera per rebre un determinat servei públic <sup>7</sup>.

## c) Percentatge de població coberta per un determinat servei públic.

## d)

$$\frac{\text{Nombre d'actuacions realitzades any X}}{\text{Nombre d'actuacions previstes any X}}$$

$$\frac{\text{Nombre mitjà d'actuacions realitzades (sèrie anys anteriors)}}{\text{Nombre mitjà d'actuacions previstes (sèrie anys anteriors)}}$$

<sup>5</sup> Per a la confecció dels indicadors que s'especifiquen a continuació s'han de tenir en compte els criteris establerts en el document «Els indicadors de gestió en l'àmbit del sector públic» (IGAE 2007).

<sup>6</sup> Exemple: nombre de nens que s'han de vacunar contra una determinada malaltia respecte dels nens efectivament vacunats.

<sup>7</sup> Temps d'espera per efectuar una operació quirúrgica determinada.

## 2) Indicadors d'eficiència:

## a)

$$\frac{\text{Cost}^8 \text{ de l'activitat}}{\text{Nombre d'usuaris}^9}$$

## b)

$$\frac{\text{Cost real de l'activitat}}{\text{Cost previst de l'activitat}^{10}}$$

## c)

$$\frac{\text{Cost de l'activitat}}{\text{Nombre d'unitats equivalents produïdes}}$$

Unitat equivalent de producció: paràmetre que fa homogènia la producció d'un determinat període mitjançant l'addició de les unitats totalment acabades en aquest període i les incompletes expressades en termes d'unitats acabades en funció del seu grau d'avançament.

## 3) Indicador d'economia:

$$\frac{\text{Preu o cost d'adquisició factor de producció x}}{\text{Preu mitjà del factor x al mercat}}$$

<sup>8</sup> Per determinar el cost tant en aquest com en els indicadors posteriors s'ha de tenir en compte el que estableix el document «Comptabilitat analítica a les administracions públiques» (IGAE 2004).

<sup>9</sup> Exemple: cost d'impartició d'una assignatura relacionat amb el nombre d'alumnes matriculats en aquesta assignatura en una universitat.

<sup>10</sup> En cas que no s'hagin desenvolupat sistemes de determinació de costos «a priori» en el moment de confeccionar aquests indicadors, s'ha de considerar com a cost previst de l'activitat el seu cost mitjà en els cinc anys anteriors (convenientment actualitzat).

En cas que no es disposi d'informació de costos dels anys anteriors per confeccionar la informació anterior s'ha de considerar com a «cost previst» el derivat de l'assignació pressupostària referit a l'activitat o servei amb els corresponents ajustos que determinin una homogeneïtzació dels imports pressupostaris respecte als determinants del cost.

Aquests ajustos s'han de desenvolupar, si s'escau, en documents o notes informatives editats per la IGAE.



- 4) Indicador de mitjans de producció:

$$\frac{\text{Cost de personal}}{\text{Nombre de persones equivalents}}$$

Persona equivalent: paràmetre que fa homogènia la relació persona/temps atenent les situacions individuals (baixa, absentisme, lactància, reducció de jornada, etcètera). Aquesta relació fa que es consideri com a base de proporció (una persona equivalent) la prestació de la jornada que en cada cas es consideri normal o habitual.

#### 27. Fets posteriors al tancament

L'entitat ha d'informar:

- a) Dels fets posteriors que posin de manifest circumstàncies que ja existien en la data de tancament de l'exercici i que, per aplicació de les normes de registre i valoració, hagin suposat incloure un ajust en les xifres contingudes en els documents que integren els comptes anuals.
- b) Dels fets posteriors que posin de manifest circumstàncies que ja existien en la data de tancament de l'exercici que no hagin suposat, d'acord amb la seva naturalesa, incloure un ajust en les xifres contingudes en els comptes anuals, si bé la informació continguda en la memòria s'ha de modificar d'acord amb aquest fet posterior.
- c) Dels fets posteriors que mostrin condicions que no existien en la data de tancament de l'exercici i que siguin de tal importància que, si no se subministra informació sobre això, podria afectar la capacitat d'avaluació dels usuaris dels comptes anuals.

### QUARTA PART

#### Quadre de comptes

##### Grup 1

##### Finançament bàsic

#### 10. PATRIMONI.

##### 100. Patrimoni.

1000. Aportació patrimonial dinerària.
1001. Aportació de béns i drets.
1002. Assumpció i condonació de passius financers.
1003. Altres aportacions de l'entitat o entitats propietàries.
1004. Devolució de béns i drets.
1005. Altres devolucions.

#### 11. RESERVES.

#### 12. RESULTATS.

120. Resultats d'exercicis anteriors.
129. Resultat de l'exercici.

#### 13. SUBVENCIONS I AJUSTOS PER CANVI DE VALOR.

130. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.
131. Subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses.
132. Subvencions per al finançament d'operacions financeres.
133. Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda.
134. Ajustos per valoració d'instruments de cobertura.
136. Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer.

14. PROVISIONS A LLARG TERMINI.
  142. **Provisió a llarg termini per a responsabilitats.**
  143. **Provisió a llarg termini per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer.**
  148. **Provisió a llarg termini per a transferències i subvencions.**
  149. **Altres provisions a llarg termini.**
  
15. EMPRÈSTITS I ALTRES EMISSIONS ANÀLOGUES A LLARG TERMINI.
  150. **Obligacions i bons a llarg termini.**
  155. **Deutes representats en altres valors negociables a llarg termini.**
  156. **Interessos a llarg termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues.**
    1560. Interessos a llarg termini d'obligacions i bons.
    1565. Interessos a llarg termini d'altres valors negociables.
  
16. DEUTES A LLARG TERMINI AMB ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES.
  160. **Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit del grup, multigrup i associades.**
  161. **Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, entitats del grup, multigrup i associades.**
  162. **Creditors per arrendament financer a llarg termini, entitats del grup, multigrup i associades.**
  163. **Altres deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades.**
  164. **Interessos a llarg termini de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.**
  165. **Deutes a llarg termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades.**
  166. **Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades representades en valors negociables.**
  167. **Fiances rebudes a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
  168. **Dipòsits rebuts a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
  
17. DEUTES A LLARG TERMINI PER PRÉSTECES REBUTS I ALTRES CONCEPTES.
  170. **Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit.**
  171. **Deutes a llarg termini.**
  172. **Deutes a llarg termini transformables en subvencions.**
  173. **Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini.**
  174. **Creditors per arrendament financer a llarg termini.**
  176. **Passius per derivats financers a llarg termini.**
    1760. Passius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura.
    1761. Passius per altres derivats financers a llarg termini.
  177. **Interessos a llarg termini de deutes amb entitats de crèdit.**
  178. **Interessos a llarg termini d'altres deutes.**
  
18. FIANCES I DIPÒSITS REBUTS A LLARG TERMINI.
  180. **Fiances rebudes a llarg termini.**
  185. **Dipòsits rebuts a llarg termini.**
  
19. SITUACIONS TRANSITÒRIES DE FINANÇAMENT.

*Grup 2*

Actiu no corrent

- 20. IMMOBILITZACIONS INTANGIBLES.
  - 200. **Inversió en recerca.**
  - 201. **Inversió en desenvolupament.**
  - 203. **Propietat industrial i intel·lectual.**
  - 206. **Aplicacions informàtiques.**
  - 207. **Inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedits.**
  - 208. **Avançaments per a immobilitzacions intangibles.**
  - 209. **Altres immobilitzats intangibles.**
  
- 21. IMMOBILITZACIONS MATERIALS.
  - 210. **Terrenys i béns naturals.**
  - 211. **Construccions.**
  - 212. **Infraestructures.**
  - 213. **Béns del patrimoni històric.**
  - 214. **Maquinària i utilatge.**
  - 215. **Instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.**
  - 216. **Mobiliari.**
  - 217. **Equips per a processos d'informació.**
  - 218. **Elements de transport.**
  - 219. **Altres immobilitzats materials.**
  
- 22. INVERSIONS IMMOBILIÀRIES.
  - 220. **Inversions en terrenys.**
  - 221. **Inversions en construccions.**
  
- 23. IMMOBILITZACIONS MATERIALS I INVERSIONS IMMOBILIÀRIES EN CURS.
  - 230. **Adaptació de terrenys i béns naturals.**
    - 2300. Adaptació de terrenys i béns naturals. Immobilitzat material.
    - 2301. Adaptació de terrenys i béns naturals. Inversions immobiliàries.
  - 231. **Construccions en curs.**
    - 2310. Construccions en curs. Immobilitzat material.
    - 2311. Construccions en curs. Inversions immobiliàries.
  - 232. **Infraestructures en curs.**
  - 233. **Béns del patrimoni històric en curs.**
  - 234. **Maquinària i utilatge en muntatge.**
  - 235. **Instal·lacions tècniques i altres instal·lacions en muntatge.**
  - 237. **Equips per a processos d'informació en muntatge.**
  - 239. **Avançaments per a immobilitzacions materials i inversions immobiliàries.**
    - 2390. Avançaments per a immobilitzacions materials.
    - 2391. Avançaments per a inversions immobiliàries.
  
- 24. INVERSIONS FINANCERES A LLARG TERMINI EN ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES.
  - 240. **Participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
    - 2400. Participacions a llarg termini en entitats de dret públic.
    - 2401. Participacions a llarg termini en societats del grup.
    - 2402. Participacions a llarg termini en societats controlades conjuntament.

- 2403. Participacions a llarg termini en altres societats del grup, multigrup i associades.
  - 241. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
    - 2410. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment.
    - 2411. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades disponibles per a la venda.
  - 242. Crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 245. Interessos a llarg termini d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 246. Fiances constituïdes a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 247. Dipòsits constituïts a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 248. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
25. ALTRES INVERSIONS FINANCERES A LLARG TERMINI.
- 250. Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni.**
  - 251. Valors representatius de deute a llarg termini.**
    - 2510. Valors representatius de deute a llarg termini mantinguts a venciment.
    - 2511. Valors representatius de deute a llarg termini disponibles per a la venda.
  - 252. Crèdits a llarg termini.**
    - 2520. Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat.
    - 2521. Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament.
    - 2529. Altres crèdits a llarg termini.
  - 253. Actius per derivats financers a llarg termini.**
    - 2530. Actius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura.
    - 2531. Actius per altres derivats financers a llarg termini.
  - 254. Crèdits a llarg termini al personal.**
  - 256. Interessos a llarg termini de valors representatius de deute.**
  - 257. Interessos a llarg termini de crèdits.**
  - 258. Imposicions a llarg termini.**
  - 259. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini.**
26. FIANCES I DIPÒSITS CONSTITUÏTS A LLARG TERMINI.
- 260. Fiances constituïdes a llarg termini.**
  - 265. Dipòsits constituïts a llarg termini.**
28. AMORTITZACIÓ ACUMULADA DE L'IMMOBILITZAT.
- 280. Amortització acumulada de l'immobilitzat intangible.**
    - 2800. Amortització acumulada d'inversió en recerca.
    - 2801. Amortització acumulada d'inversió en desenvolupament.
    - 2803. Amortització acumulada de propietat industrial i intel·lectual.
    - 2806. Amortització acumulada d'aplicacions informàtiques.
    - 2807. Amortització acumulada d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cèdits.
    - 2809. Amortització acumulada d'altre immobilitzat intangible.
  - 281. Amortització acumulada de l'immobilitzat material.**
    - 2810. Amortització acumulada de terrenys i béns naturals.
    - 2811. Amortització acumulada de construccions.
    - 2812. Amortització acumulada d'infraestructures.

- 2813. Amortització acumulada de béns del patrimoni històric.
  - 2814. Amortització acumulada de maquinària i utilatge.
  - 2815. Amortització acumulada d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
  - 2816. Amortització acumulada de mobiliari.
  - 2817. Amortització acumulada d'equips per a processos d'informació.
  - 2818. Amortització acumulada d'elements de transport.
  - 2819. Amortització acumulada d'altre immobilitzat material.
  - 282. Amortització acumulada d'inversions immobiliàries.**
    - 2820. Amortització acumulada d'inversions en terrenys.
    - 2821. Amortització acumulada d'inversions en construccions.
29. DETERIORAMENT DE VALOR D'ACTIUS NO CORRENTS.
- 290. Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible.**
    - 2903. Deteriorament de valor de propietat industrial i intel·lectual.
    - 2906. Deteriorament de valor d'aplicacions informàtiques.
    - 2907. Deteriorament de valor d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit.
    - 2909. Deteriorament d'altre immobilitzat intangible.
  - 291. Deteriorament de valor de l'immobilitzat material.**
    - 2910. Deteriorament de valor de terrenys i béns naturals.
    - 2911. Deteriorament de valor de construccions.
    - 2912. Deteriorament de valor d'infraestructures.
    - 2913. Deteriorament de valor de béns del patrimoni històric.
    - 2914. Deteriorament de valor de maquinària i utilatge.
    - 2915. Deteriorament de valor d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
    - 2916. Deteriorament de valor de mobiliari.
    - 2917. Deteriorament de valor d'equips per a processos d'informació.
    - 2918. Deteriorament de valor d'elements de transport.
    - 2919. Deteriorament de valor d'altre immobilitzat material.
  - 292. Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries.**
    - 2920. Deteriorament de valor d'inversions en terrenys.
    - 2921. Deteriorament de valor d'inversions en construccions
  - 293. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
    - 2930. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en entitats públiques del grup, multigrup i associades.
    - 2931. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en societats del grup, multigrup i associades.
  - 294. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
    - 2940. Deteriorament de valor de valors mantinguts al venciment.
    - 2941. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda.
  - 295. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 296. Deteriorament de valor de participacions en el patrimoni net a llarg termini.**
  - 297. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini.**
    - 2970. Deteriorament de valor de valors mantinguts a venciment.
    - 2971. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda.
  - 298. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini.**
  - 299. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de l'immobilitzat material.**
    - 2990. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de terrenys i béns naturals.
    - 2991. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de construccions.
    - 2992. Deteriorament de valor per usdefruit cedit d'infraestructures.

- 2993. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de béns del patrimoni històric.
- 2999. Deteriorament de valor per usdefruit cedit d'altre immobilitzat material.

### Grup 3

#### Existències i altres actius en estat de venda

- 30. COMERCIALS.
  - 300. Mercaderies A.**
  - 301. Mercaderies B.**
  
- 31. PRIMERES MATÈRIES.
  - 310. Primeres matèries A.**
  - 311. Primeres matèries B.**
  
- 32. ALTRES APROVISIONAMENTS.
  - 320. Elements i conjunts incorporables.**
  - 321. Combustibles.**
  - 322. Recanvis.**
  - 325. Materials diversos.**
  - 326. Embalatges.**
  - 327. Envasos.**
  - 328. Material d'oficina.**
  
- 33. PRODUCCIÓ EN CURS.
  - 330. Productes en curs A.**
  - 331. Productes en curs B.**
  
- 34. PRODUCTES SEMIACABATS.
  - 340. Productes semiacabats A.**
  - 341. Productes semiacabats B.**
  
- 35. PRODUCTES ACABATS.
  - 350. Productes acabats A.**
  - 351. Productes acabats B.**
  
- 36. SUBPRODUCTES, RESIDUS I MATERIALS RECUPERATS.
  - 360. Subproductes A.**
  - 361. Subproductes B.**
  - 365. Residus A.**
  - 366. Residus B.**
  - 368. Materials recuperats A.**
  - 369. Materials recuperats B.**
  
- 37. ACTIUS CONSTRUÏTS O ADQUIRITS PER A ALTRES ENTITATS.
  - 370. Actius construïts o adquirits per a altres entitats.**
  
- 38. ACTIUS EN ESTAT DE VENDA.
  - 380. Actius en estat de venda.**
  - 385. Altres actius en estat de venda.**

- 39. DETERIORAMENT DE VALOR D'EXISTÈNCIES I ALTRES ACTIUS EN ESTAT DE VENDA.
  - 390. Deteriorament de valor de mercaderies.
  - 391. Deteriorament de valor de primeres matèries.
  - 392. Deteriorament de valor d'altres aprovisionaments.
  - 393. Deteriorament de valor de producció en curs.
  - 394. Deteriorament de valor de productes semiacabats.
  - 395. Deteriorament de valor de productes acabats.
  - 396. Deteriorament de valor de subproductes, residus i materials recuperats.
  - 397. Deteriorament de valor d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.
  - 398. Deteriorament d'actius en estat de venda.

*Grup 4*

Creditors i deutors

- 40. CREDITORS PRESSUPOSTARIS.
  - 400. **Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent.**
    - 4000. Operacions de gestió.
    - 4001. Altres comptes a pagar.
    - 4002. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.
    - 4003. Altres deutes.
  - 401. **Creditors per obligacions reconegudes. Pressupostos de despeses tancades.**
  - 405. **Creditors per operacions comercials. Pressupost corrent.**
  - 406. **Creditors per operacions comercials. Pressupostos tancats.**
- 41. CREDITORS NO PRESSUPOSTARIS.
  - 410. **Creditors per IVA suportat.**
  - 411. **Creditors per periodificació de despeses pressupostàries.**
  - 412. **Creditors per obligacions reconegudes. Avançaments de tresoreria.**
  - 413. **Creditors per operacions pendents d'aplicar al pressupost.**
  - 416. **Avançaments per a actius construïts o adquirits per a altres entitats.**
  - 418. **Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions.**
  - 419. **Altres creditors no pressupostaris.**
    - 4190. Creditors per pagaments en ferm pendents de realitzar.
    - 4199. Altres creditors no pressupostaris.
- 43. DEUTORS PRESSUPOSTARIS.
  - 430. **Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent.**
    - 4300. Operacions de gestió.
    - 4301. Altres comptes a cobrar.
    - 4302. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup o associades.
    - 4303. Altres inversions financeres.
  - 431. **Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats.**
  - 433. **Drets anul·lats de pressupost corrent.**
    - 4330. Per anul·lació de liquidacions.
    - 4332. Per ajornament i fraccionament.
    - 4339. Per devolució d'ingressos.
  - 434. **Drets anul·lats de pressupostos tancats.**
    - 4340. Per anul·lació de liquidacions.
    - 4342. Per ajornament i fraccionament.
  - 435. **Deutors per operacions comercials. Pressupost corrent.**
  - 436. **Deutors per operacions comercials. Pressupostos tancats.**
  - 437. **Devolució d'ingressos.**
  - 438. **Drets cancel·lats de pressupost corrent.**
    - 4380. Per cobraments en espècie.

- 4381. Per insolvències i altres causes.
- 439. Drets cancel·lats de pressupostos tancats.**
- 4390. Per cobraments en espècie.
- 4391. Per insolvències i altres causes.
- 4392. Per prescripció.
- 44. DEUTORS NO PRESSUPOSTARIS.
  - 440. Deutors per IVA repercutit.**
  - 441. Deutors per ingressos meritats.**
  - 442. Deutors per servei de recaptació.**
  - 443. Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament.**
  - 4430. Operacions de gestió.
  - 4431. Altres comptes a cobrar.
  - 4432. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
  - 4433. Altres inversions financeres.
  - 445. Impostos meritats pendents de liquidar.**
  - 446. Deutors per actius construïts per a altres entitats pendents de certificar.**
  - 447. Deutors per provisions de fons a justificar**
  - 449. Altres deutors no pressupostaris.
- 45. DEUTORS I CREDITORS PER ADMINISTRACIÓ DE RECURSOS PER COMPTE D'ALTRES ENS PÚBLICS.
  - 450. Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics.**
  - 451. Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics.**
  - 4510. Per anul·lació de liquidacions.
  - 4519. Per devolució d'ingressos.
  - 452. Ens públics, per drets a cobrar.**
  - 453. Ens públics, per ingressos pendents de liquidar.**
  - 454. Devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics.**
  - 455. Ens públics, per devolució d'ingressos pendents de pagament.**
  - 456. Ens públics, c/c. efectiu.**
  - 457. Creditors per devolució d'ingressos per recursos d'altres ens.**
  - 458. Drets cancel·lats per recursos d'altres ens públics.**
  - 4580. Per cobraments en espècie.
  - 4581. Per insolvències i altres causes.
  - 4582. Per prescripció.
- 47. ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES.
  - 470. Hisenda pública, deutor per diversos conceptes.**
  - 4700. Hisenda pública, deutor per IVA.
  - 4707. Hisenda pública, deutor per IGIC.
  - 4709. Hisenda pública, deutor per altres conceptes.
  - 471. Organismes de previsió social, deutors.**
  - 4710. Seguretat Social.
  - 4711. MUFACE.
  - 4712. MUGEJU.
  - 4713. ISFAS.
  - 4719. Altres organismes de previsió social, deutors.
  - 472. Hisenda pública, IVA suportat.**
  - 4720. IVA suportat.
  - 4727. IGIC suportat.
  - 475. Hisenda pública, creditor per diversos conceptes.**
  - 4750. Hisenda pública, creditor per IVA.
  - 4751. Hisenda pública, creditor per retencions practicades.
  - 4757. Hisenda pública, creditor per IGIC.



- 4759. Hisenda pública, creditor per altres conceptes.
- 476. Organismes de previsió social, creditors.**
  - 4760. Seguretat Social.
  - 4761. MUFACE.
  - 4762. MUGEJU.
  - 4763. ISFAS.
  - 4769. Altres organismes de previsió social, creditors.
- 477. Hisenda pública, IVA repercutit.**
  - 4770. IVA repercutit.
  - 4777. IGIC repercutit.
  
- 48. AJUSTOS PER PERIODIFICACIÓ.
  - 480. Despeses anticipades.**
  - 485. Ingressos anticipats.**
  
- 49. DETERIORAMENT DE VALOR DE CRÈDITS.
  - 490. Deteriorament de valor de crèdits.**
    - 4900. Operacions de gestió.
    - 4901. Altres comptes a cobrar.
    - 4902. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
    - 4903. Altres inversions financeres.

## Grup 5

### Comptes financers

- 50. EMPRÈSTITS I ALTRES EMISSIONS ANÀLOGUES A CURT TERMINI.
  - 500. Obligacions i bons a curt termini.**
    - 5000. Obligacions i bons al cost amortitzat.
    - 5001. Obligacions i bons a valor raonable amb canvis en resultats.
  - 505. Deutes representats en altres valors negociables a curt termini.**
    - 5050. Altres valors negociables al cost amortitzat.
    - 5051. Altres valors negociables a valor raonable amb canvis en resultats.
  - 506. Interessos a curt termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues.**
    - 5060. Interessos a curt termini d'obligacions i bons al cost amortitzat.
    - 5061. Interessos a curt termini d'obligacions i bons a valor raonable amb canvis en resultats.
    - 5065. Interessos a curt termini d'altres valors negociables al cost amortitzat.
    - 5066. Interessos a curt termini d'altres valors negociables a valor raonable amb canvis en resultats.
  
- 51. DEUTES A CURT TERMINI AMB ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES.
  - 510. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit del grup, multigrup i associades.**
  - 511. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 512. Creditors per arrendament financer a curt termini, entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 513. Altres deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 514. Interessos a curt termini de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 515. Deutes a curt termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 516. Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades representades en valors negociables.**
    - 5160. Deutes representats en valors negociables al cost amortitzat, entitats del grup, multigrup i associades.
    - 5161. Deutes representats en valors negociables a valor raonable amb canvis en resultats, entitats del grup, multigrup i associades.

- 517. **Fiances rebudes a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
- 518. **Dipòsits rebuts a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
- 52. **DEUTES A CURT TERMINI PER PRÉSTECES REBUTS I ALTRES CONCEPTES.**
  - 520. **Deutes a curt termini amb entitats de crèdit.**
  - 521. **Deutes a curt termini.**
  - 522. **Deutes a curt termini transformables en subvencions.**
  - 523. **Proveïdors d'immobilitzat a curt termini.**
  - 524. **Creditors per arrendament financer a curt termini.**
  - 526. **Passius per derivats financers a curt termini.**
    - 5260. Passius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura.
    - 5261. Passius per altres derivats financers a curt termini.
    - 5266. Interessos a curt termini de permutes financeres designades instruments de cobertura.
    - 5267. Interessos a curt termini d'altres permutes financeres.
  - 527. **Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit.**
  - 528. **Interessos a curt termini d'altres deutes.**
- 53. **INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI EN ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES.**
  - 530. **Aportacions i participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
    - 5301. Aportacions i participacions a curt termini en entitats del grup.
    - 5302. Participacions a curt termini en societats controlades conjuntament.
    - 5303. Participacions a curt termini en altres societats del grup, multigrup i associades.
  - 531. **Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
    - 5310. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment.
    - 5311. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades disponibles per a la venda.
    - 5312. Valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades a valor raonable amb canvis en resultats.
  - 532. **Crèdits a curt termini a entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 535. **Interessos a curt termini d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 536. **Dividend a cobrar d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 537. **Fiances constituïdes a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 538. **Dipòsits constituïts a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 539. **Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
- 54. **INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI.**
  - 540. **Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni.**
    - 5400. Inversions a curt termini en instruments de patrimoni disponibles per a la venda.
    - 5401. Inversions en instruments de patrimoni a valor raonable amb canvis en resultats.
  - 541. **Valors representatius de deute a curt termini.**
    - 5410. Valors representatius de deute a curt termini mantinguts a venciment.
    - 5411. Valors representatius de deute a curt termini disponibles per a la venda.
    - 5412. Valors representatius de deute a valor raonable amb canvis en resultats.
  - 542. **Crèdits a curt termini.**
    - 5420. Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat.
    - 5429. Altres crèdits a curt termini.

- 543. Actius per derivats financers a curt termini.**
  - 5430. Actius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura.
  - 5431. Actius per altres derivats financers a curt termini.
  - 5436. Interessos a curt termini de permutes financeres designades instruments de cobertura.
  - 5437. Interessos a curt termini d'altres permutes financeres.
- 544. Crèdits a curt termini al personal.**
- 545. Dividend a cobrar.**
- 546. Interessos a curt termini de valors representatius de deute.**
- 547. Interessos a curt termini de crèdits.**
- 548. Imposicions a curt termini.**
- 549. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini.**
  - 5490. D'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.
  - 5491. D'actius financers disponibles per a la venda.
- 55. ALTRES COMPTES FINANCERS.
  - 550. Comptes corrents no bancaris.**
  - 554. Cobraments pendents d'aplicació.**
  - 555. Pagaments pendents d'aplicació.**
  - 556. Moviments interns de tresoreria.**
  - 557. Formalització.**
  - 558. Provisions de fons per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa.**
    - 5580. Provisions de fons per a pagaments a justificar pendents d'aprovació.
    - 5581. Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendents de justificació.
    - 5584. Lliuraments per a pagaments a justificar pendents de pagament.
    - 5585. Lliuraments per a la reposició d'avançaments de caixa fixa pendents de pagament.
    - 5586. Despeses realitzades amb provisions de fons per a pagaments a justificar pendents d'aprovació.
  - 559. Altres partides pendents d'aplicació.**
- 56. FIANCES I DIPÒSITS REBUTS I CONSTITUÏTS A CURT TERMINI I AJUSTOS PER PERIODIFICACIÓ.
  - 560. Fiances rebudes a curt termini.**
  - 561. Dipòsits rebuts a curt termini.**
  - 565. Fiances constituïdes a curt termini.**
  - 566. Dipòsits constituïts a curt termini.**
  - 567. Despeses financeres pagades per endavant.**
  - 568. Ingressos financers cobrats per endavant.**
- 57. EFECTIU I ACTIUS LÍQUIDS EQUIVALENTS.
  - 570. Caixa.**
    - 5700. Caixa.
    - 5708. Caixa. Pagaments a justificar.
    - 5709. Caixa. Avançaments de caixa fixa.
  - 571. Bancs i institucions de crèdit. Comptes operatius.**
  - 573. Bancs i institucions de crèdit. Comptes restringits de recaptació.**
  - 575. Bancs i institucions de crèdit. Comptes restringits de pagaments.**
    - 5750. Bancs i institucions de crèdit. Pagaments a justificar.
    - 5751. Bancs i institucions de crèdit. Avançaments de caixa fixa.
  - 576. Bancs i institucions de crèdit. Altres comptes restringits de pagaments.**
    - 5760. Bancs i institucions de crèdit. Pagament de nòmines.
    - 5761. Bancs i institucions de crèdit. Altres pagaments en ferm.
  - 577. Actius líquids equivalents a l'efectiu.**

- 58. PROVISIONS A CURT TERMINI.
  - 582. Provisió a curt termini per a responsabilitats.**
  - 583. Provisió a curt termini per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer.**
  - 585. Provisió a curt termini per a devolució d'ingressos.**
  - 588. Provisió a curt termini per a transferències i subvencions.**
  - 589. Altres provisions a curt termini.**
  
- 59. DETERIORAMENT DE VALOR D'INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI.
  - 593. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 594. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
    - 5940. Deteriorament de valor de valors mantinguts a venciment.
    - 5941. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda.
  - 595. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a entitats del grup, multigrup i associades.**
  - 596. Deteriorament de valor de participacions en el patrimoni net a curt termini.**
  - 597. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini.**
    - 5970. Deteriorament de valor de valors mantinguts a venciment.
    - 5971. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda.
  - 598. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini.**

## *Grup 6*

### Compres i despeses per naturalesa

- 60. COMPRES.
  - 600. Compres de mercaderies.**
  - 601. Compres de primeres matèries.**
  - 602. Compres d'altres aprovisionaments.**
  - 605. Compres d'actius adquirits per a altres entitats.**
  - 606. Descomptes sobre compres per pagament immediat.**
    - 6060. Descomptes sobre compres per pagament immediat de mercaderies.
    - 6061. Descomptes sobre compres per pagament immediat de primeres matèries.
    - 6062. Descomptes sobre compres per pagament immediat d'altres aprovisionaments.
  - 607. Feines realitzades per altres entitats.**
  - 608. Devolucions de compres i operacions similars.**
    - 6080. Devolucions de compres de mercaderies.
    - 6081. Devolucions de compres de primeres matèries.
    - 6082. Devolucions de compres d'altres aprovisionaments.
  - 609. Ràpels per compres.**
    - 6090. Ràpels per compres de mercaderies.
    - 6091. Ràpels per compres de primeres matèries.
    - 6092. Ràpels per compres d'altres aprovisionaments.
  
- 61. VARIACIÓ D'EXISTÈNCIES.
  - 610. Variació d'existències de mercaderies.**
  - 611. Variació d'existències de primeres matèries.**
  - 612. Variació d'existències d'altres aprovisionaments.**
  
- 62. SERVEIS EXTERIORS.
  - 620. Despeses en recerca i desenvolupament.**
  - 621. Arrendaments i cànon.**
    - 6210. Terrenys i béns naturals.
    - 6211. Construccions.

- 6212. Infraestructures.
- 6213. Béns del patrimoni històric.
- 6214. Maquinària, utilitatge, instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
- 6215. Mobiliari.
- 6216. Equips per a processos d'informació.
- 6217. Altre immobilitzat material.
- 6218. Cànon.
- 6219. Propietat intel·lectual.
- 622. Reparacions i conservació.**
  - 6220. Terrenys i béns naturals.
  - 6221. Construccions.
  - 6222. Infraestructures.
  - 6223. Béns del patrimoni històric.
  - 6224. Maquinària i utilitatge.
  - 6225. Instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
  - 6226. Mobiliari.
  - 6227. Equips per a processos d'informació.
  - 6228. Altre immobilitzat material.
  - 6229. Inversions immobiliàries.
- 623. Serveis de professionals independents.**
- 624. Transports.**
- 625. Primes d'assegurances.**
- 626. Serveis bancaris i similars.**
- 627. Publicitat, propaganda i relacions públiques.**
- 628. Subministraments.**
  - 6280. Energia elèctrica.
  - 6281. Aigua.
  - 6282. Gas.
  - 6283. Combustibles.
  - 6289. Altres subministraments.
- 629. Comunicacions i altres serveis.**
  - 6290. Material d'oficina ordinari no inventariable.
  - 6291. Premsa, revistes, llibres i altres publicacions.
  - 6292. Neteja i acondicionament.
  - 6293. Seguretat.
  - 6294. Dietes.
  - 6295. Locomoció.
  - 6296. Trasllats.
  - 6297. Comunicacions telefòniques.
  - 6298. Altres comunicacions.
  - 6299. Altres serveis.
- 63. **TRIBUTS.**
  - 630. Tributs de caràcter local.**
  - 631. Tributs de caràcter autonòmic.**
  - 632. Tributs de caràcter estatal.**
  - 634. Ajustos negatius en la imposició indirecta.**
  - 639. Ajustos positius en la imposició indirecta.**
- 64. **DESPESES DE PERSONAL I PRESTACIONS SOCIALS.**
  - 640. Sous i salaris.**
  - 641. Indemnitzacions.**
  - 642. Cotitzacions socials a càrrec de l'ocupador.**
  - 643. Aportacions a sistemes complementaris de pensions.**

- 644. Altres despeses socials.**
  - 6440. Formació i perfeccionament del personal.
  - 6441. Acció social.
  - 6442. Assegurances.
  - 6449. Altres.
- 645. Prestacions socials.**
- 65. TRANSFERÈNCIES I SUBVENCIONS.
  - 650. Transferències.**
    - 6500. De l'entitat o entitats propietàries.
    - 6501. De la resta d'entitats.
  - 651. Subvencions.**
    - 6510. De l'entitat o entitats propietàries.
    - 6511. De la resta d'entitats.
- 66. DESPESES FINANCERES.
  - 660. Despeses financeres per actualització de provisions.**
  - 661. Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues.**
  - 662. Interessos de deutes.**
    - 6625. Interessos de deutes amb entitats de crèdit.
    - 6626. Interessos d'altres deutes.
    - 6628. Interessos de permutes financeres designades instruments de cobertura.
  - 663. Interessos de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.**
    - 6630. Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues, entitats del grup, multigrup i associades.
    - 6631. Interessos de deutes amb entitats de crèdit del grup, multigrup i associades.
    - 6632. Interessos d'altres deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.
  - 664. Pèrdues en instruments financers a valor raonable.**
    - 6640. Pèrdues en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.
    - 6641. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.
    - 6642. Pèrdues en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.
    - 6645. Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura.
      - 66451. De cobertures dels fluxos d'efectiu de passius financers.
      - 66452. De cobertures de participacions en el patrimoni net.
      - 66453. De cobertures del valor raonable de valors representatius de deute.
      - 66454. De cobertures dels fluxos d'efectiu de valors representatius de deute.
      - 66459. De transaccions previstes que no es produeixin.
    - 6646. Pèrdues en altres derivats financers.
  - 665. Pèrdues en instruments financers al cost amortitzat o al cost.**
    - 6650. Pèrdues en inversions financeres al cost amortitzat.
    - 6651. Pèrdues en inversions en instruments de patrimoni valorats al cost.
    - 6655. Pèrdues en passius financers al cost amortitzat.
  - 666. Pèrdues en instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades.**
    - 6660. Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades.
    - 6661. Pèrdues en valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades al cost amortitzat.
    - 6662. Pèrdues de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.
    - 6663. Pèrdues en passius financers amb entitats del grup, multigrup i associades al cost amortitzat.
  - 667. Pèrdues de crèdits incobrables.**
    - 6670. Amb entitats del grup, multigrup i associades.
    - 6671. Amb altres entitats.
  - 668. Diferències negatives de canvi.**
  - 669. Altres despeses financeres.**

67. PÈRDUES PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS, ALTRES DESPESES DE GESTIÓ ORDINÀRIA I DESPESES EXCEPCIONALS.
- 670. Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible.**
  - 671. Pèrdues procedents de l'immobilitzat material.**
  - 672. Pèrdues procedents de les inversions immobiliàries.**
  - 674. Pèrdues procedents d'actius en estat de venda.**
  - 676. Altres pèrdues de gestió ordinària.**
  - 678. Despeses excepcionals.**
68. DOTACIONS PER A AMORTITZACIONS.
- 680. Amortització de l'immobilitzat intangible.**
    - 6800. Amortització d'inversió en recerca.
    - 6801. Amortització d'inversió en desenvolupament.
    - 6803. Amortització de propietat industrial i intel·lectual.
    - 6806. Amortització d'aplicacions informàtiques.
    - 6807. Amortització d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedits.
    - 6809. Amortització d'altre immobilitzat intangible.
  - 681. Amortització de l'immobilitzat material.**
    - 6810. Amortització de terrenys i béns naturals.
    - 6811. Amortització de construccions.
    - 6812. Amortització d'infraestructures.
    - 6813. Amortització de béns del patrimoni històric.
    - 6814. Amortització de maquinària i utilitatge.
    - 6815. Amortització d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
    - 6816. Amortització de mobiliari.
    - 6817. Amortització d'equips per a processos d'informació.
    - 6818. Amortització d'elements de transport.
    - 6819. Amortització d'altre immobilitzat material.
  - 682. Amortització de les inversions immobiliàries.**
    - 6820. Amortització d'inversions en terrenys.
    - 6821. Amortització d'inversions en construccions.
69. PÈRDUES PER DETERIORAMENT.
- 690. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat intangible.**
    - 6903. Pèrdues per deteriorament de propietat industrial i intel·lectual.
    - 6906. Pèrdues per deteriorament d'aplicacions informàtiques.
    - 6907. Pèrdues per deteriorament d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedits.
    - 6909. Pèrdues per deteriorament d'altre immobilitzat intangible.
  - 691. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material.**
    - 6910. Pèrdues per deteriorament de terrenys i béns naturals.
    - 6911. Pèrdues per deteriorament de construccions.
    - 6912. Pèrdues per deteriorament d'infraestructures.
    - 6913. Pèrdues per deteriorament de béns del patrimoni històric.
    - 6914. Pèrdues per deteriorament de maquinària i utilitatge.
    - 6915. Pèrdues per deteriorament d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
    - 6916. Pèrdues per deteriorament de mobiliari.
    - 6917. Pèrdues per deteriorament d'equips per a processos d'informació.
    - 6918. Pèrdues per deteriorament d'elements de transport.
    - 6919. Pèrdues per deteriorament d'altre immobilitzat material.
  - 692. Pèrdues per deteriorament de les inversions immobiliàries.**
    - 6920. Pèrdues per deteriorament d'inversions en terrenys.
    - 6921. Pèrdues per deteriorament d'inversions en construccions.
  - 693. Pèrdues per deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda.**
    - 6930. Pèrdues per deteriorament de productes acabats i en curs de fabricació.

- 6931. Pèrdues per deteriorament de mercaderies.
- 6932. Pèrdues per deteriorament de primeres matèries.
- 6933. Pèrdues per deteriorament d'altres aprovisionaments.
- 6937. Pèrdues per deteriorament d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.
- 6938. Pèrdues per deteriorament d'actius en estat de venda.
- 696. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute.**
  - 6960. Pèrdues per deteriorament de participacions en entitats públiques del grup, multigrup i associades.
  - 6961. Pèrdues per deteriorament de participacions en societats del grup, multigrup i associades.
  - 6962. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net d'altres entitats.
  - 6965. Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades.
  - 6966. Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats.
- 697. Pèrdues per deteriorament de crèdits.**
  - 6970. Pèrdues per deteriorament de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.
  - 6971. Pèrdues per deteriorament de crèdits a altres entitats.

## *Grup 7*

### Vendes i ingressos per naturalesa

- 70. VENDES I INGRESSOS PER ACTIUS CONSTRUÏTS O ADQUIRITS PER A ALTRES ENTITATS.
  - 700. Vendes de mercaderies.**
  - 701. Vendes de productes acabats.**
  - 702. Vendes de productes semiacabats.**
  - 703. Vendes de subproductes i residus.**
  - 704. Vendes d'envasos i embalatges.**
  - 705. Prestacions de serveis.**
  - 706. Descomptes sobre vendes per pagament immediat.**
    - 7060. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de mercaderies.
    - 7061. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de productes acabats.
    - 7062. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de productes semiacabats.
    - 7063. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de subproductes i residus.
    - 7064. Descomptes sobre vendes per pagament immediat d'envasos i embalatges.
  - 707. Ingressos per actius construïts o adquirits per a altres entitats.**
    - 7070. Ingressos imputats per grau d'avanç d'actius construïts per a altres entitats.
    - 7071. Ingressos imputats per lliuraments d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.
  - 708. Devolucions de vendes i operacions similars.**
    - 7080. Devolucions de vendes de mercaderies.
    - 7081. Devolucions de vendes de productes acabats.
    - 7082. Devolucions de vendes de productes semiacabats.
    - 7083. Devolucions de vendes de subproductes i residus.
    - 7084. Devolucions de vendes d'envasos i embalatges.
  - 709. Ràpels sobre vendes.**
    - 7090. Ràpels sobre vendes de mercaderies.
    - 7091. Ràpels sobre productes acabats.
    - 7092. Ràpels sobre vendes de productes semiacabats.
    - 7093. Ràpels sobre vendes de subproductes i residus.
    - 7094. Ràpels sobre vendes d'envasos i embalatges.



- 71. VARIACIÓ D'EXISTÈNCIES.
  - 710. Variació d'existències de producció en curs.
  - 711. Variació d'existències de productes semiacabats.
  - 712. Variació d'existències de productes acabats.
  - 713. Variació d'existències de subproductes, residus i materials recuperats.
  - 717. Variació d'existències d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.
  
- 72. IMPOSTOS DIRECTES I COTITZACIONS SOCIALS.
  - 720. Impost sobre la renda de les persones físiques.
  - 721. Impost sobre societats.
  - 722. Impost sobre successions i donacions.
  - 723. Impost sobre el patrimoni.
  - 724. Impost sobre béns immobles.
  - 725. Impost sobre vehicles de tracció mecànica.
  - 726. Impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana.
  - 727. Impost sobre activitats econòmiques.
  - 728. Altres impostos.
  - 729. Cotitzacions socials.
  
- 73. IMPOSTOS INDIRECTES.
  - 730. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.
  - 731. Impostos sobre el valor afegit.
    - 7310. Impost sobre el valor afegit.
    - 7311. Impost general indirecte canari.
  - 732. Impostos especials.
  - 733. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres.
  - 734. Impostos sobre trànsit exterior.
  - 739. Altres impostos.
  
- 74. TAXES, PREUS PÚBLICS I CONTRIBUCIONS ESPECIALS.
  - 740. Taxes per prestació de serveis o realització d'activitats.
  - 741. Preus públics per prestació de serveis o realització d'activitats.
  - 742. Taxes per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic.
  - 744. Contribucions especials.
  
- 75. TRANSFERÈNCIES I SUBVENCIONS.
  - 750. Transferències.
    - 7500. De l'entitat o entitats propietàries.
    - 7501. De la resta d'entitats.
  - 751. Subvencions per a despeses no financeres de l'exercici.
    - 7510. De l'entitat o entitats propietàries.
    - 7511. De la resta d'entitats.
  - 752. Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics.
    - 7520. De l'entitat o entitats propietàries.
    - 7521. De la resta d'entitats.
  - 753. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda imputades al resultat de l'exercici.
    - 7530. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer imputades al resultat de l'exercici per amortització.
      - 75300. De l'entitat o entitats propietàries.
      - 75301. De la resta d'entitats.
    - 7531. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda imputades al resultat de l'exercici per alienació o baixa.
      - 75310. De l'entitat o entitats propietàries.
      - 75311. De la resta d'entitats.

- 754. **Subvencions per a actius corrents i despeses imputades a l'exercici.**
  - 7540. De l'entitat o entitats propietàries.
  - 7541. De la resta d'entitats.
- 755. **Subvencions per a despeses financeres de l'exercici.**
  - 7550. De l'entitat o entitats propietàries.
  - 7551. De la resta d'entitats.
- 756. **Subvencions per al finançament d'operacions financeres imputades a l'exercici.**
  - 7560. De l'entitat o entitats propietàries.
  - 7561. De la resta d'entitats.
- 76. **INGRESSOS FINANCERS.**
  - 760. **Ingressos de participacions en el patrimoni net.**
  - 761. **Ingressos de valors representatius de deute.**
  - 762. **Ingressos de crèdits.**
    - 7620. Ingressos de crèdits.
    - 7628. Ingressos de permutes financeres designades instruments de cobertura.
  - 763. **Ingressos d'inversions en entitats del grup, multigrup i associades.**
    - 7630. Ingressos de participacions en el patrimoni net d'entitats del grup, multigrup i associades.
    - 7631. Ingressos de valors representatius de deutes d'entitats del grup, multigrup i associades.
    - 7632. Ingressos de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.
  - 764. **Beneficis en instruments financers a valor raonable.**
    - 7640. Beneficis en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.
    - 7641. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda.
    - 7642. Beneficis en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.
    - 7645. Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura.
      - 76451. De cobertures dels fluxos d'efectiu de passius financers.
      - 76452. De cobertures de participacions en el patrimoni net.
      - 76453. De cobertures del valor raonable de valors representatius de deute.
      - 76454. De cobertures dels fluxos d'efectiu de valors representatius de deute.
      - 76459. De transaccions previstes que no es produeixin.
    - 7646. Beneficis en altres derivats financers.
  - 765. **Beneficis en instruments financers al cost amortitzat o al cost.**
    - 7650. Beneficis en inversions financeres al cost amortitzat.
    - 7651. Beneficis en inversions en instruments de patrimoni valorats al cost.
    - 7655. Beneficis en passius financers al cost amortitzat.
  - 766. **Beneficis en instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades.**
    - 7660. Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades.
    - 7661. Beneficis en valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades al cost amortitzat.
    - 7663. Beneficis en passius financers amb entitats del grup, multigrup i associades al cost amortitzat.
  - 768. **Diferències positives de canvi.**
  - 769. **Altres ingressos financers.**
- 77. **BENEFICIS PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS, ALTRES INGRESSOS DE GESTIÓ ORDINÀRIA I INGRESSOS EXCEPCIONALS.**
  - 770. **Beneficis procedents de l'immobilitzat intangible.**
  - 771. **Beneficis procedents de l'immobilitzat material.**
  - 772. **Beneficis procedents de les inversions immobiliàries.**
  - 773. **Reintegraments.**
  - 774. **Beneficis procedents d'actius en estat de venda.**
  - 776. **Ingressos per arrendaments.**
  - 777. **Altres ingressos.**
  - 778. **Ingressos excepcionals.**

78. FEINES REALITZADES PER A L'ENTITAT.
- 780. **Feines realitzades per a l'immobilitzat intangible.**
  - 781. **Feines realitzades per a l'immobilitzat material.**
  - 782. **Feines realitzades per a inversions immobiliàries.**
  - 783. **Feines realitzades per a l'immobilitzat i inversions immobiliàries en curs.**
  - 784. **Despeses financeres imputades a l'immobilitzat intangible.**
  - 785. **Despeses financeres imputades a l'immobilitzat material.**
  - 786. **Despeses financeres imputades a inversions immobiliàries.**
  - 787. **Despeses financeres imputades a l'immobilitzat i inversions immobiliàries en curs.**
79. EXCESSOS I APLICACIONS DE PROVISIONS I DE PÈRDUES PER DETERIORAMENT.
- 790. **Reversió del deteriorament de l'immobilitzat intangible.**
    - 7903. Reversió del deteriorament de propietat industrial i intel·lectual.
    - 7906. Reversió del deteriorament d'aplicacions informàtiques.
    - 7907. Reversió del deteriorament d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedits.
    - 7909. Reversió del deteriorament d'altre immobilitzat intangible.
  - 791. **Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material.**
    - 7910. Reversió del deteriorament de terrenys i béns naturals.
    - 7911. Reversió del deteriorament de construccions.
    - 7912. Reversió del deteriorament d'infraestructures.
    - 7913. Reversió del deteriorament de béns del patrimoni històric.
    - 7914. Reversió del deteriorament de maquinària i utilitatge.
    - 7915. Reversió del deteriorament d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
    - 7916. Reversió del deteriorament de mobiliari.
    - 7917. Reversió del deteriorament d'equips per a processos d'informació.
    - 7918. Reversió del deteriorament d'elements de transport.
    - 7919. Reversió del deteriorament d'altre immobilitzat material.
  - 792. **Reversió del deteriorament de les inversions immobiliàries.**
    - 7920. Reversió del deteriorament de terrenys.
    - 7921. Reversió del deteriorament de construccions.
  - 793. **Reversió del deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda.**
    - 7930. Reversió del deteriorament de productes acabats i en curs de fabricació.
    - 7931. Reversió del deteriorament de mercaderies.
    - 7932. Reversió del deteriorament de primeres matèries.
    - 7933. Reversió del deteriorament d'altres aprovisionaments.
    - 7937. Reversió del deteriorament d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.
    - 7938. Reversió del deteriorament d'actius en estat de venda.
  - 795. **Excés de provisions.**
    - 7952. Excés de provisió per a responsabilitats.
    - 7953. Excés de provisió per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer.
    - 7955. Excés de provisió per a devolució d'ingressos.
    - 7958. Excés de provisió per a transferències i subvencions.
    - 7959. Excés d'altres provisions.
  - 796. **Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute.**
    - 7960. Reversió del deteriorament de participacions en entitats públiques del grup, multigrup i associades.
    - 7961. Reversió del deteriorament de participacions en societats del grup, multigrup i associades.
    - 7965. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades.
    - 7966. Reversió del deteriorament de valors representatius de deutes d'altres entitats.

**797. Reversió del deteriorament de crèdits.**

7970. Reversió del deteriorament de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.

7971. Reversió del deteriorament de crèdits a altres entitats.

**799. Reversió del deteriorament per l'usdefruit cedit de l'immobilitzat material.***Grup 8*

## Despeses imputades al patrimoni net

## 80. PÈRDUES PER VALORACIÓ D'ACTIUS FINANCERS.

**800. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.****802. Imputació de beneficis en actius financers disponibles per a la venda.**

## 81. DESPESES EN OPERACIONS DE COBERTURA.

**810. Pèrdues per cobertures.****811. Imputació de beneficis per cobertures.**

8110. Imputació de beneficis per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial.

8111. Imputació de beneficis per cobertures al valor inicial de la partida coberta.

## 82. DESPESES PER VALORACIÓ DE L'IMMOBILITZAT NO FINANCER.

**820. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per disminució del seu valor raonable.****821. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions.****822. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per pèrdues de valor en baixes.****823. Imputació de beneficis en la valoració de l'immobilitzat no financer.**

## 84. IMPUTACIÓ DE SUBVENCIONS.

**840. Imputació de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.**

8400. De l'entitat o entitats propietàries.

8401. De la resta d'entitats.

**841. Imputació de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses.**

8410. De l'entitat o entitats propietàries

8411. De la resta d'entitats.

**842. Imputació de subvencions per al finançament d'operacions financeres.**

8420. De l'entitat o entitats propietàries.

8421. De la resta d'entitats.

## 89. DESPESES DE PARTICIPACIONS EN ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES AMB AJUSTOS VALORATIUS POSITIUS PREVIS.

**891. Deteriorament de participacions en entitats del grup, multigrup i associades.***Grup 9*

## Ingressos imputats al patrimoni net

## 90. INGRESSOS PER VALORACIÓ D'ACTIUS FINANCERS.

**900. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda.****902. Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.**

## 91. INGRESSOS EN OPERACIONS DE COBERTURA.

**910. Beneficis per cobertures.****911. Imputació de pèrdues per cobertures.**

9110. Imputació de pèrdues per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial.

9111. Imputació de pèrdues per cobertures al valor inicial de la partida coberta.
92. INGRESSOS PER VALORACIÓ DE L'IMMOBILITZAT NO FINANCER.
- 920. Ajustos positius en la valoració de l'immobilitzat no financer per augment del seu valor raonable.**
94. INGRESSOS PER SUBVENCIONS.
- 940. Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.**
9400. De l'entitat o entitats propietàries.
9401. De la resta d'entitats.
- 941. Ingressos de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses.**
9410. De l'entitat o entitats propietàries.
9411. De la resta d'entitats.
- 942. Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres.**
9420. De l'entitat o entitats propietàries.
9421. De la resta d'entitats.
99. INGRESSOS DE PARTICIPACIONS EN EL PATRIMONI D'ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES AMB AJUSTOS VALORATIUS NEGATIUS PREVIS.
- 991. Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades.**
- 993. Imputació per deteriorament d'ajustos valoratius negatius previs, entitats de grup, multigrup i associades.**

## Grup 0

### Comptes de control pressupostari

00. DE CONTROL PRESSUPOSTARI. EXERCICI CORRENT.
- 000. Pressupost exercici corrent.**
- 001. Pressupost de despeses: crèdits inicials.**
- 002. Pressupost de despeses: modificacions de crèdit.**
0020. Crèdits extraordinaris.
0021. Suplements de crèdit.
0022. Ampliacions de crèdit.
0023. Transferències de crèdit.
0024. Incorporacions de romanents de crèdit.
0025. Crèdits generats per ingressos.
0027. Ajustos per pròrroga pressupostària.
0028. Baixes per anul·lació i rectificació.
- 003. Pressupost de despeses: crèdits definitius.**
0030. Crèdits disponibles.
0031. Crèdits retinguts per gastar.
0032. Crèdits retinguts per a transferències.
0033. Crèdits no disponibles.
- 004. Pressupost de despeses: despeses autoritzades.**
- 005. Pressupost de despeses: despeses compromeses.**
- 006. Pressupost d'ingressos: previsions inicials.**
- 007. Pressupost d'ingressos: modificació de previsions.**
- 008. Pressupost d'ingressos: previsions definitives.**
03. AVANÇAMENTS DE TRESORERIA.
- 030. Avançaments de tresoreria concedits.**
- 031. Crèdits anticipats.**

- 034. Despeses autoritzades.
- 035. Despeses compromeses.

## CINQUENA PART

### Definicions i relacions comptables

#### Grup 1

#### Finançament bàsic

Inclou el patrimoni net i el finançament aliè a llarg termini de l'entitat, subjecte de la comptabilitat, destinats, en general, a finançar l'actiu no corrent i a cobrir un marge raonable del corrent; també inclou situacions transitòries de finançament.

En aquest grup no es poden incloure els passius financers amb venciment a llarg termini que s'hagin classificat en el moment del seu reconeixement inicial en la categoria de passius financers a valor raonable amb canvis en resultats, que han de figurar en el grup 5, «Comptes financers», excepte els derivats amb un termini de liquidació superior a un any.

#### 10. PATRIMONI.

##### 100. Patrimoni.

- 1000. Aportació patrimonial dinerària.
- 1001. Aportació de béns i drets.
- 1002. Assumpció i condonació de passius financers.
- 1003. Altres aportacions de l'entitat o entitats propietàries.
- 1004. Devolució de béns i drets.
- 1005. Altres devolucions.

##### 100. Patrimoni.

Compte representatiu del valor dels béns i drets aportats per l'entitat o entitats propietàries de l'entitat comptable, ja sigui com a aportació patrimonial inicial directa, així com a conseqüència de posteriors ampliacions d'aquest per l'assumpció de noves competències. S'inclouen també en aquest compte les adscripcions de béns al subjecte comptable per a la seva explotació o utilització, procedents, de l'entitat o entitats propietàries.

El seu saldo, normalment creditor, ha de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf I, «Patrimoni aportat».

Ha de funcionar a través dels divisonaris.

El seu moviment és el següent:

##### a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'aportació patrimonial rebuda de l'entitat o entitats propietàries, amb càrrec al compte que correspongui, generalment d'actiu, a través dels subcomptes 1000, «Aportació patrimonial dinerària», 1001, «Aportació de béns i drets», 1002, «Assumpció i condonació de passius financers» o 1003, «Altres aportacions de l'entitat o entitats propietàries».

a.2) Pel valor raonable dels béns rebuts en adscripció, quan aquesta es produeixi, amb càrrec als comptes representatius dels actius rebuts, a través del subcompte 1001, «Aportació de béns i drets».

b) S'ha de carregar, en la devolució de l'aportació a l'entitat o entitats propietàries, amb abonament al compte representatiu de l'actiu objecte de devolució, a través dels subcomptes 1004, «Devolució de béns i drets» o 1005, «Altres devolucions».

## 11. RESERVES.

Recull, si s'escau, les reserves originades amb motiu del que disposa la normativa aplicable a l'entitat.

Ha de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf II, «Patrimoni generat».

## 12. RESULTATS.

120. Resultats d'exercicis anteriors.

129. Resultat de l'exercici.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf II, «Patrimoni generat», amb signe positiu o negatiu segons correspongui.

### **120. Resultats d'exercicis anteriors.**

Resultats econòmics patrimonials generats en exercicis anteriors.

El seu moviment és el següent:

#### a) S'ha d'abonar:

a.1) Amb càrrec al compte 129, «Resultat de l'exercici», pels resultats positius.

a.2) Amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», pels reintegraments de pagaments de pressupostos tancats derivats de despeses econòmiques que siguin d'un import significatiu i tinguin el seu origen en errors en el reconeixement de les despeses.

a.3) Amb càrrec al compte 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats» o al compte 436, «Deutors per operacions comercials. Pressupostos d'ingressos tancats» per la modificació del saldo inicial de drets reconeguts en exercicis anteriors que es van imputar al compte del resultat econòmic patrimonial dels exercicis esmentats, derivada d'errors. Aquest assentament és de signe negatiu si la modificació és a la baixa.

#### b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al compte 129, «Resultat de l'exercici», pels resultats negatius.

b.2) Amb abonament al compte 418, «Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions», pels acords de devolució d'ingressos pressupostaris d'exercicis anteriors que siguin conseqüència d'errors en les liquidacions practicades d'ingressos econòmics d'import significatiu; els acords de devolució anteriors l'import dels quals sigui poc significatiu es poden imputar al compte que correspongui per naturalesa.

b.3) Amb abonament al compte 434, «Drets anul·lats de pressupostos tancats», per les anul·lacions de drets de pressupostos tancats, amb origen en ingressos econòmics, per anul·lació de les liquidacions per les quals van ser reconeguts com a conseqüència d'errors en la realització d'aquestes, d'import significatiu; quan l'import sigui poc significatiu l'anul·lació es pot imputar al compte que correspongui per naturalesa.

b.4) Amb abonament al compte 401, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupostos de despeses tancades», o al compte 406, «Creditors per operacions comercials. Pressupostos tancats», si s'escau, per les modificacions d'obligacions reconegudes en exercicis anteriors que es van imputar al compte del resultat econòmic patrimonial dels exercicis esmentats derivades d'errors. Aquest assentament és de signe negatiu si la modificació és a la baixa.

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec a la contrapartida que correspongui pels ajustos en el patrimoni net de l'entitat derivats de canvis de criteri comptable o errors d'exercicis anteriors, no previstos en els moviments anteriors. Els errors l'import dels quals sigui poc significatiu s'han d'imputar a comptes de despeses o ingressos per naturalesa, segons correspongui.

## 129. Resultat de l'exercici.

Recull el resultat positiu o negatiu de l'últim exercici tancat, pendent de traspàs al compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec a:

a.1) Comptes dels grups 6, «Compres i despeses per naturalesa», i 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», que presentin al final de l'exercici saldo creditor, per determinar el resultat de l'exercici.

a.2) El compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», pel traspàs del resultat negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) Comptes dels grups 6, «Compres i despeses per naturalesa», i 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», que presentin al final de l'exercici saldo deutor, per determinar el resultat de l'exercici.

b.2) El compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», pel traspàs del resultat positiu.

## 13. SUBVENCIONS I AJUSTOS PER CANVI DE VALOR.

### 130. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.

### 131. Subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses.

### 132. Subvencions per al finançament d'operacions financeres.

### 133. Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda.

### 134. Ajustos per valoració d'instruments de cobertura.

### 136. Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer.

Subvencions rebudes no reintegrables, i altres ingressos i despeses comptabilitzats directament en el patrimoni net, fins que, de conformitat amb el que preveuen les normes de reconeixement i valoració, es produeixi, si s'escau, el seu traspàs o imputació al compte del resultat econòmic patrimonial.

### 130. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.

Les rebudes per a l'establiment o estructura fixa de l'entitat (actius no corrents) quan no siguin reintegrables, d'acord amb els criteris establerts en la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

Ha de figurar en el patrimoni net del balanç a l'epígraf IV, «Altres increments patrimonials pendents d'imputació a resultats».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en el tancament de l'exercici, per la subvenció rebuda, amb càrrec al compte 940, «Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda».

b) S'ha de carregar en el tancament de l'exercici, per la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de la subvenció rebuda, amb abonament al compte 840, «Imputació de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda».

### 131. Subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses.

Les rebudes per al finançament d'actius corrents i despeses no financeres la meritació dels quals es produeixi en exercicis posteriors al de la recepció de la subvenció, quan no



siguin reintegrables, d'acord amb els criteris establerts en la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

Ha de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf IV, «Altres increments patrimonials pendents d'imputació a resultats».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en el tancament de l'exercici, per la subvenció rebuda, amb càrrec al compte 941, «Ingressos de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses».

b) S'ha de carregar en el tancament de l'exercici:

b.1) En el cas de subvencions per al finançament d'actius corrents, quan es produeixi la seva alienació o baixa en inventari, amb abonament al compte 841, «Imputació de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses».

b.2) En el cas de subvencions per al finançament de despeses, per la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de la subvenció rebuda, en el mateix exercici en el qual es meritin les despeses que estiguin finançant, amb abonament al corresponent compte 841, «Imputació de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses».

### **132. Subvencions per al finançament d'operacions financeres.**

Les rebudes per al finançament d'operacions financeres, és a dir, actius i passius financers així com despeses financeres la meritació dels quals es produeixi en exercicis posteriors al de la recepció de la subvenció, quan no siguin reintegrables, d'acord amb els criteris establerts en la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

Ha de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf IV, «Altres increments patrimonials pendents d'imputació a resultats».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en el tancament de l'exercici, per la subvenció rebuda, amb càrrec al compte 942, «Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres».

b) S'ha de carregar en el tancament de l'exercici:

b.1) Per la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de la subvenció rebuda, amb abonament al compte 842, «Imputació de subvencions per al finançament d'operacions financeres».

b.2) En el cas de subvencions per al finançament d'actius financers, quan es produeixi la seva alienació o baixa en inventari, amb abonament al compte 842, «Imputació de subvencions per al finançament d'operacions financeres».

### **133. Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda.**

Ajustos produïts per la valoració a valor raonable dels actius financers classificats en la categoria de disponibles per a la venda, d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

Ha de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf III, «Ajustos per canvi de valor».

Amb caràcter general, el moviment del compte és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) En el tancament de l'exercici, per les variacions positives en el valor raonable dels actius financers disponibles per a la venda, amb càrrec al compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a venda».

a.2) En el tancament de l'exercici, pel traspàs o imputació de pèrdues d'actius financers disponibles per a la venda, amb càrrec al compte 902, «Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

a.3) En el tancament de l'exercici, quan s'hagin realitzat inversions a l'entitat prèvies a la seva qualificació com a entitat del grup, multigrup o associada, per la recuperació o la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial per deteriorament dels ajustos valoratius per reduccions de valor imputats directament en el patrimoni net, amb càrrec als corresponents comptes del subgrup 99, «Ingressos de participacions en el patrimoni d'entitats del grup, multigrup i associades amb ajustos valoratius negatius previs».

b) S'ha de carregar:

b.1) En el tancament de l'exercici, per les variacions negatives en el valor raonable dels actius financers disponibles per a la venda, amb abonament al compte 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

b.2) En el tancament de l'exercici, pel traspàs o imputació de beneficis en actius financers disponibles per a la venda, amb abonament al compte 802, «Imputació de beneficis en actius financers disponibles per a la venda».

b.3) En el tancament de l'exercici, pel deteriorament en inversions en el patrimoni d'entitats del grup, multigrup i associades que prèviament hagin ocasionat ajustos valoratius per augment de valor, amb abonament als corresponents comptes del subgrup 89, «Despeses de participacions en entitats del grup, multigrup i associades amb ajustos valoratius positius previs».

#### **134. Ajustos per valoració d'instruments de cobertura.**

Import de la pèrdua o guany de l'instrument de cobertura que s'hagi determinat com a cobertura eficaç, quan segons la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables» s'hagin d'imputar al patrimoni net.

Ha de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf III, «Ajustos per canvi de valor».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en el tancament de l'exercici, per determinar el saldo que ha de figurar en el balanç, amb càrrec a les corresponents comptes del subgrup 91, «Ingressos en operacions de cobertura».

b) S'ha de carregar en el tancament de l'exercici, per determinar el saldo que ha de figurar en el balanç, amb abonament als corresponents comptes del subgrup 81, «Despeses en operacions de cobertura».

#### **136. Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer.**

Quan per a la valoració dels elements integrants de l'immobilitzat material, intangible i de les inversions immobiliàries s'utilitzi el model de revaloració previst en la norma de reconeixement i valoració núm. 2, «Immobilitzat material» s'han d'incloure en aquest compte els ajustos produïts per la valoració a valor raonable dels actius no corrents als quals s'apliqui l'esmentat model.

Ha de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf III, «Ajustos per canvi de valor».

Amb caràcter general, el moviment del compte és el següent:

a) S'ha d'abonar en el tancament de l'exercici, per les variacions positives en el valor raonable dels actius no corrents, amb càrrec al compte 920, «Ajustos positius en la valoració de l'immobilitzat no financer per augment del seu valor raonable».

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici:

b.1) Per les variacions negatives del valor raonable, en reduir-se el valor comptable de l'actiu no corrent, en la mesura que tal reducció no excedeixi el saldo d'aquesta partida,

amb abonament al compte 820, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per disminució del seu valor raonable».

b.2) Per la dotació en l'amortització de l'element patrimonial, si s'escau, per l'import que correspongui a la depreciaió de l'excés del valor comptable del bé sobre el seu valor segons el model del cost, amb abonament al compte 821, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions».

b.3) Amb motiu de la baixa de l'actiu, alienació, o la seva disposició per una altra via amb abonament al compte 822, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per pèrdues de valor en baixes», per les disminucions del valor raonable sobre el valor comptable, en el moment esmentat, o al compte 823, «Imputació de beneficis en la valoració de l'immobilitzat no financer», pels beneficis imputats al compte del resultat econòmic patrimonial.

#### 14. PROVISIONS A LLARG TERMINI.

**142. Provisió a llarg termini per a responsabilitats.**

**143. Provisió a llarg termini per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer.**

**148. Provisió a llarg termini per a transferències i subvencions.**

**149. Altres provisions a llarg termini.**

Passius de caràcter no corrent sorgits d'obligacions expresses o tàcites, especificades quant a la seva naturalesa, però que, en la data de tancament de l'exercici, existeix incertesa sobre la seva quantia o venciment.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç, a l'epígraf I, «Provisions a llarg termini».

La part de les provisions la cancel·lació de les quals es prevegi en el curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf I, «Provisions a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin les provisions amb venciment a curt termini als comptes corresponents del subgrup 58, «Provisions a curt termini».

**142. Provisió a llarg termini per a responsabilitats.**

Passius sorgits per obligacions de quantia indeterminada per fer front a responsabilitats procedents de litigis en curs, indemnitzacions o obligacions derivades d'avalis i altres garanties similars a càrrec de l'entitat.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) En el naixement de l'obligació que determina la indemnització o pagament, o per canvis posteriors en el seu import que suposin un increment de la provisió, amb càrrec, als comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», que corresponguin.

a.2) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, amb càrrec al compte 660, «Despeses financeres per actualització de provisions».

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», en la resolució ferma del litigi, o quan es conegui l'import definitiu de la indemnització o el pagament.

b.2) Per l'excés de la provisió, amb abonament al subcompte 7952, «Excés de provisió per a responsabilitats».

**143. Provisió a llarg termini per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer.**

Import estimat dels costos de desmantellament o retirada de l'immobilitzat no financer, així com la rehabilitació del lloc on s'assenta.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) En el naixement de l'obligació, o per canvis posteriors en el seu import que suposin un increment de la provisió, amb càrrec, generalment, a comptes del grup 2, «Actiu no corrent».

a.2) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, amb càrrec al compte 660, «Despeses financeres per actualització de provisions».

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», quan es realitzi el desmantellament, retirada o rehabilitació.

b.2) Almenys, en el tancament de l'exercici, per les disminucions en l'import de la provisió originades per una nova estimació, amb abonament, generalment, a comptes del grup 2, «Actiu no corrent» o si s'escau, al subcompte 7953, «Excés de provisió per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer».

#### **148. Provisió a llarg termini per a transferències i subvencions.**

Import estimat de les transferències i subvencions concedides, de les quals en el tancament de l'exercici estiguis pendents de compliment alguna condició o tràmit necessari per percebre-les, però no hi hagi dubtes raonables sobre el seu futur compliment.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import de la transferència o subvenció concedida, amb càrrec al compte 650, «Transferències», o 651, «Subvencions», respectivament.

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», en el moment de la imputació al pressupost.

b.2) Per l'excés de provisió, amb abonament al subcompte 7958, «Excés de provisió per a transferències i subvencions».

#### **149. Altres provisions a llarg termini.**

Altres obligacions de pagament de tipus legal, contractual o implícites de l'entitat, amb quantia o venciment incert, no recollides en els altres comptes d'aquest subgrup.

S'inclouen en aquest compte aquelles provisions per prevenir o reparar danys sobre el medi ambient, llevat de les que tinguin l'origen en el desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat, que s'han de comptabilitzar segons el que estableix la compte 143, «Provisió a llarg termini per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer».

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 142, «Provisió a llarg termini per a responsabilitats».

#### **15. EMPRÈSTITS I ALTRES EMISSIONS ANÀLOGUES A LLARG TERMINI.**

##### **150. Obligacions i bons a llarg termini.**

##### **155. Deutes representats en altres valors negociables a llarg termini.**

##### **156. Interessos a llarg termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues.**

1560. Interessos a llarg termini d'obligacions i bons.

1565. Interessos a llarg termini d'altres valors negociables.

Recull el finançament aliè obtingut a través d'emissions en massa de valors negociables que no hagin estat adquirits per entitats del grup, multigrup i associades, el venciment o

cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini superior a un any, incloent-hi els interessos meritats amb venciment superior a un any.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç, formant part de l'epígraf II, «Deutes a llarg termini».

La part dels deutes a llarg termini el venciment o cancel·lació dels quals s'hagi de produir a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç; a aquests efectes, s'ha de traspasar l'import que representin els deutes a llarg termini el venciment o cancel·lació dels quals s'hagi de produir a curt termini, als comptes corresponents del subgrup 50, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a curt termini».

## **150. Obligacions i bons a llarg termini.**

Reflecteix les obligacions i bons en circulació el venciment o cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'import rebut en el moment de la seva emissió, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

a.2) Pel valor raonable del passiu assumit, amb càrrec al compte 651, «Subvencions».

a.3) Per la imputació de la part meritada en l'exercici de la diferència entre el valor de reemborsament en el moment del venciment i el valor inicial del deute, amb càrrec al compte 661, «Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues». Quan la diferència esmentada sigui negativa aquest assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels costos de transacció que siguin directament atribuïbles a l'emissió, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.2) A l'amortització anticipada dels valors, pel seu valor comptable, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'import a reemborsar. La diferència que pugui existir entre l'import a reemborsar i el valor comptable del deute s'ha de carregar al subcompte 6655, «Pèrdues en passius financers al cost amortitzat», o s'ha d'abonar al subcompte 7655, «Beneficis en passius financers al cost amortitzat», segons el seu signe.

b.3) Quan el deute sigui assumit per una altra entitat, amb abonament al compte 752, «Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

## **155. Deutes representats en altres valors negociables a llarg termini.**

Altres passius financers el venciment o cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini superior a un any, representats en valors negociables, diferents dels anteriors.

El contingut i moviment d'aquest compte és anàleg a l'assenyalat per al compte 150, «Obligacions i bons a llarg termini».

## **156. Interessos a llarg termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues.**

Recull l'import dels interessos a pagar, amb venciment a llarg termini, d'emprèstits i altres emissions anàlogues.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar, per l'import dels interessos meritats durant l'exercici, amb càrrec al compte 661, «Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues».
- b) S'ha de carregar, a l'amortització anticipada dels valors, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».
- c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

16. DEUTES A LLARG TERMINI AMB ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES.

- 160. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit del grup, multigrup i associades.**
- 161. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, entitats del grup, multigrup i associades.**
- 162. Creditors per arrendament financer a llarg termini, entitats del grup, multigrup i associades.**
- 163. Altres deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades.**
- 164. Interessos a llarg termini de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.**
- 165. Deutes a llarg termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades.**
- 166. Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades representades en valors negociables.**
- 167. Fiances rebudes a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
- 168. Dipòsits rebuts a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**

Deutes el venciment o cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini superior a un any, contrets amb entitats del grup, multigrup i associades, incloses aquelles que per la seva naturalesa hagin de figurar en altres subgrups d'aquest grup.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç a l'epígraf III, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a llarg termini».

La part dels deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades que tingui venciment a curt ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspassar l'import que representin els deutes a llarg termini amb venciment a curt termini als comptes corresponents del subgrup 51, «Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades».

**160. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit del grup, multigrup i associades.**

Els contrets amb entitats de crèdit del grup, multigrup i associades per préstecs rebuts i altres debits, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 170, «Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit», utilitzant en la contrapartida els comptes relatius a entitats del grup, multigrup i associades.

**161. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, entitats del grup, multigrup i associades.**

Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades, en qualitat de subministradors de béns definits en el grup 2, «Actiu no corrent», amb venciment superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 173, «Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini».

**162. Creditors per arrendament financer a llarg termini, entitats del grup, multigrup i associades.**

Deutes amb venciment superior a un any amb entitats del grup, multigrup i associades en qualitat de cedents de l'ús de béns en acords que s'hagin de qualificar, com a arrendaments financers en els termes recollits en la norma de reconeixement i valoració núm. 6, «Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar».

El seu moviment és anàleg al del compte 174, «Creditors per arrendament financer a llarg termini».

**163. Altres deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades.**

Els contrets amb entitats del grup, multigrup i associades per préstecs rebuts i altres debits no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 160, «Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit del grup, multigrup i associades».

**164. Interessos a llarg termini de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.**

Interessos a pagar, amb venciment superior a un any, de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és anàleg al del compte 178, «Interessos a llarg termini d'altres deutes», utilitzant en la contrapartida els comptes relatius a entitats del grup, multigrup i associades.

**165. Deutes a llarg termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades.**

Subvencions reintegrables rebudes d'entitats del grup, multigrup i associades, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 172, «Deutes a llarg termini transformables en subvencions».

**166. Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades representades en valors negociables.**

Deutes contrets amb entitats del grup, multigrup i associades per emprèstits i altres emissions anàlogues emeses per l'entitat, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 150, «Obligacions i bons a llarg termini», utilitzant en la contrapartida els comptes relatius a entitats del grup, multigrup i associades.

**167. Fiances rebudes a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**

Efectiu rebut d'entitats del grup, multigrup i associades com a garantia del compliment d'una obligació, a un termini superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 180, «Fiances rebudes a llarg termini».

**168. Dipòsits rebuts a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**

Efectiu rebut en concepte de dipòsit irregular d'entitats del grup, multigrup i associades, a un termini superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 185, «Dipòsits rebuts a llarg termini».

## 17. DEUTES A LLARG TERMINI PER PRÉSTECES REBUTS I ALTRES CONCEPTES.

**170. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit.**

**171. Deutes a llarg termini.**

**172. Deutes a llarg termini transformables en subvencions.**

**173. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini.**

**174. Creditors per arrendament financer a llarg termini.**

**176. Passius per derivats financers a llarg termini.**

1760. Passius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura.

1761. Passius per altres derivats financers a llarg termini.

**177. Interessos a llarg termini de deutes amb entitats de crèdit.**

**178. Interessos a llarg termini d'altres deutes.**

Finançament aliè no instrumentat en valors negociables ni contret amb entitats del grup, multigrup i associades, el venciment o cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini superior a un any.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç, formant part de l'epígraf II, «Deutes a llarg termini».

La part dels deutes a llarg termini el venciment o cancel·lació dels quals s'hagi de produir a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf II, «Deutes a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin els deutes a llarg termini el venciment o cancel·lació dels quals s'hagi de produir a curt termini als comptes corresponents del subgrup 52, «Deutes a curt termini per préstecs rebuts i altres conceptes».

### **170. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit.**

Els contrets amb entitats de crèdit per préstecs rebuts i altres dèbits, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'import rebut a la formalització del deute, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

a.2) Pel valor raonable del passiu assumit, amb càrrec al compte 651, «Subvencions».

a.3) Per la imputació de la part meritada en l'exercici de la diferència entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute, amb càrrec al subcompte 6625, «Interessos de deutes amb entitats de crèdit».

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la formalització que no s'hagin deduït de l'import inicial del deute, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.2) Per l'import cancel·lat anticipadament, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6655, «Pèrdues en passius financers al cost amortitzat», o s'ha d'abonar el subcompte 7655, «Beneficis en passius financers al cost amortitzat», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació esmentada.

b.3) Quan el deute sigui assumit per una altra entitat, amb abonament al compte 752, «Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a



conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

d) Si l'entitat rep préstecs amb interessos subvencionats, s'ha de carregar aquest compte amb abonament al compte 942, «Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres», per la diferència entre l'import rebut i el valor raonable del deute, d'acord amb els criteris de la norma de reconeixement i valoració núm. 9, «Passius financers».

## **171. Deutes a llarg termini.**

Els contrets amb tercers per préstecs rebuts i altres debits no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 170, «Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit».

## **172. Deutes a llarg termini transformables en subvencions.**

Subvencions reintegrables rebudes d'altres entitats o particulars, amb venciment superior a un any.

El seu moviment, generalment, és el següent:

a) S'ha d'abonar, per les quantitats percebudes amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b) S'ha de carregar:

b.1) Per qualsevol circumstància que en determini la reducció total o parcial, d'acord amb els termes de la seva concessió, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 40, «Creditors pressupostaris».

b.2) Si perd el seu caràcter de reintegrable, amb abonament generalment del seu saldo als comptes 940 «Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda», 941, «Ingressos de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses», o 942, «Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres», o a comptes del subgrup 75, «Transferències i subvencions».

## **173. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini.**

Deutes amb subministradors de béns definits en el grup 2, «Actiu no corrent», amb venciment superior a un any.

El seu moviment és el següent.

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per la recepció de conformitat dels béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2, «Actiu no corrent».

a.2) Per la imputació de la part meritada en l'exercici de la diferència entre el valor de reemborsament en el venciment i el valor inicial del deute, amb càrrec al subcompte 6626, «Interessos d'altres deutes».

b) S'ha de carregar per l'import cancel·lat anticipadament, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

## **174. Creditors per arrendament financer a llarg termini.**

Deutes amb venciment superior a un any amb altres entitats en qualitat de cedents de l'ús de béns, en acords que s'hagin de qualificar com a arrendaments financers en els termes que recull la norma de reconeixement i valoració núm. 6, «Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar».

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per la recepció de conformitat del dret d'ús sobre els béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2, «Actiu no corrent».

a.2) Per la imputació de la part meritada en l'exercici de la diferència entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute, amb càrrec al subcompte 6626, «Interessos d'altres deutes».

b) S'ha de carregar per la cancel·lació anticipada, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

## **176. Passius per derivats financers a llarg termini.**

Import corresponent a les operacions amb derivats financers amb valoració desfavorable per a l'entitat, el venciment del qual o data en la qual s'esperen liquidar sigui superior a un any.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

1760. Passius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura.

Recull la valoració desfavorable per a l'entitat dels derivats financers designats instruments de cobertura d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables».

a) S'ha d'abonar per l'import rebut, si s'escau, en el moment de la contractació, amb càrrec, generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes en el moment de la liquidació, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

c) S'ha d'abonar o carregar, per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec o abonament, als subcomptes 6645, «Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura», i 7645, «Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura», respectivament, a través del divisionari que correspongui, quan segons la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i l'esmentada variació s'hagi d'imputar al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici.

d) S'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec, als comptes 910, «Beneficis per cobertures», i 810, «Pèrdues per cobertures», respectivament, per la variació del valor raonable de l'instrument derivat que s'hagi determinat com a cobertura eficaç, quan el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i s'hagi d'imputar l'esmentada variació al compte del resultat econòmic patrimonial d'exercicis posteriors o al valor inicial de la partida coberta.

1761. Passius per altres derivats financers a llarg termini.

Recull la valoració desfavorable per a l'entitat dels derivats financers als quals no s'apliqui la comptabilitat de cobertures.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import rebut, si s'escau, en el moment de la contractació, amb càrrec, generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes en el moment de la liquidació, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

c) S'ha d'abonar o carregar, per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec o abonament, als subcomptes 6646, «Pèrdues en altres derivats financers», i 7646, «Beneficis en altres derivats financers», respectivament.

## **177. Interessos a llarg termini de deutes amb entitats de crèdit.**

Interessos a pagar, amb venciment a llarg termini, de deutes amb entitats de crèdit.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import dels interessos meritats durant l'exercici, amb venciment superior a un any, amb càrrec al subcompte 6625, «Interessos de deutes amb entitats de crèdit».

b) S'ha de carregar per la cancel·lació anticipada, total o parcial dels deutes, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

## **178. Interessos a llarg termini d'altres deutes.**

Interessos a pagar, amb venciment a llarg termini, de deutes, exclosos els que hagin de ser registrats en el compte 177, «Interessos a llarg termini de deutes amb entitats de crèdit».

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 177, utilitzant com a contrapartida el subcompte 6626, «Interessos d'altres deutes».

## **18. FIANCES I DIPÒSITS REBUTS A LLARG TERMINI.**

### **180. Fiances rebudes a llarg termini.**

### **185. Dipòsits rebuts a llarg termini.**

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç, a l'epígraf II, «Deutes a llarg termini».

La part de fiances i dipòsits rebuts a llarg termini que tingui venciment a curt ha de figurar en el passiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Deutes a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin les fiances i dipòsits rebuts a llarg termini amb venciment a curt als comptes corresponents del subgrup 56, «Fiances i dipòsits rebuts i constituïts a curt termini i ajustos per periodificació».

### **180. Fiances rebudes a llarg termini.**

Efectiu rebut com a garantia del compliment d'una obligació, a termini superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, quan es constitueixi la fiança, per l'import rebut, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», si l'operació no s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», a la cancel·lació de la fiança, segons sigui procedent.

b.2) Al compte 778, «Ingressos excepcionals», per l'incompliment de l'obligació afermada que determini pèrdues en la fiança.

## **185. Dipòsits rebuts a llarg termini.**

Efectiu rebut en concepte de dipòsit irregular, a termini superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, quan es constitueixi, per l'import rebut, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», si l'operació no s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha de carregar, en la cancel·lació anticipada, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons sigui procedent.

## 19. SITUACIONS TRANSITÒRIES DE FINANÇAMENT.

Recull informació referent a les possibles situacions intermèdies derivades de l'emissió i amortització d'obligacions i bons.

### *Grup 2*

#### Actiu no corrent

Comprèn els elements del patrimoni destinats a servir de manera duradora en les activitats de l'entitat, subjecte de la comptabilitat, així com les inversions immobiliàries. També s'inclouen dins d'aquest grup, amb caràcter general, inversions financeres el venciment, alienació o realització de les quals s'espera que s'ha de produir en un termini superior a un any.

## 20. IMMOBILITZACIONS INTANGIBLES.

**200. Inversió en recerca.**

**201. Inversió en desenvolupament.**

**203. Propietat industrial i intel·lectual.**

**206. Aplicacions informàtiques.**

**207. Inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit.**

**208. Avançaments per a immobilitzacions intangibles.**

**209. Altre immobilitzat intangible.**

Conjunt de béns immaterials i drets, susceptibles de valoració econòmica, que compleixen, a més, les característiques de permanència en el temps i utilització en la producció de béns i serveis públics o constitueixen una font de recursos del subjecte comptable. També s'hi inclouen els avançaments a compte lliurats a proveïdors d'aquests immobilitzats.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç, a l'epígraf I, «Immobilitzat intangible».

Quan l'entitat apliqui el tractament especial, model de revaloració, s'han d'aplicar els criteris establerts per al subgrup 21, «Immobilitzacions materials», això és, els comptes del subgrup 20, «Immobilitzacions intangibles», s'han de carregar o abonar per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 920, «Ajustos positius en la valoració de l'immobilitzat no financer per augment del seu valor

raonable», i 820, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per disminució del seu valor raonable».

## **200. Inversió en recerca.**

És la indagació original i planificada que persegueix descobrir nous coneixements i superior comprensió dels existents en els terrenys científic o tècnic. Conté les despeses de recerca activades per l'entitat, d'acord amb el que estableixen les normes de reconeixement i valoració d'aquest text.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar, per l'import de les despeses que han de figurar en aquest compte, amb abonament al compte 780, «Treballs realitzats per a l'immobilitzat intangible».
- b) S'ha d'abonar per la baixa de l'actiu, si s'escau, amb càrrec al compte 670, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible».

Quan es tracti de recerca per encàrrec a empreses o a universitats o altres institucions dedicades a la recerca científica o tecnològica, el moviment del compte 200, «Inversió en recerca», és també el que s'ha indicat.

## **201. Inversió en desenvolupament.**

El desenvolupament és l'aplicació concreta dels èxits obtinguts en la recerca.

Conté les despeses de desenvolupament activades per l'entitat, d'acord amb el que estableixen les normes de reconeixement i valoració d'aquest text.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar, per l'import de les despeses que han de figurar en aquest compte, amb abonament al compte 780, «Treballs realitzats per a l'immobilitzat intangible».
- b) S'ha d'abonar amb càrrec a:

b.1) El compte 670, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible», si s'escau, per la baixa de l'actiu.

b.2) Els comptes 203, «Propietat industrial i intel·lectual», o 206, «Aplicacions informàtiques», segons escaigui, per ser positius i, si s'escau, inscrits en el corresponent registre públic els resultats del desenvolupament i, quan escaigui, al subcompte 2801, «Amortització acumulada d'inversió en desenvolupament».

Quan es tracti de desenvolupament per encàrrec a empreses, a universitats o altres institucions dedicades a la recerca científica o tecnològica, el moviment del compte 201, «Inversió en desenvolupament», és també el que s'acaba d'indicar.

## **203. Propietat industrial i intel·lectual.**

Import satisfet per la propietat o pel dret a l'ús, o a la concessió de l'ús de les diferents manifestacions de la propietat industrial o de la propietat intel·lectual.

Aquest compte inclou també les despeses de desenvolupament quan els resultats dels respectius projectes siguin positius i, per tal com compleixen els necessaris requisits legals, s'inscriguin en el corresponent registre.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) Generalment, el compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'adquisició.

a.2) El compte 201, «Inversió en desenvolupament», per ser positius i inscrits en el corresponent registre públic els resultats del desenvolupament.

a.3) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», pels desemborsaments exigits per a la inscripció en el corresponent registre.

b) S'ha d'abonar, generalment, per les alienacions, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i si s'escau, als subcomptes 2803, «Amortització acumulada de propietat industrial i intel·lectual», i 2903, «Deteriorament de valor de propietat industrial i intel·lectual». Al mateix temps s'ha de carregar el compte 670, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible», o s'ha d'abonar el compte 770, «Beneficis procedents de l'immobilitzat intangible», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

## 206. Aplicacions informàtiques.

Import satisfet per la propietat o pel dret a l'ús de programes informàtics, o bé, el cost de producció dels elaborats per la mateixa entitat, quan estigui prevista la utilització en diversos exercicis. També inclou les despeses d'elaboració de les pàgines web generades internament per l'entitat, sempre que la seva utilització estigui prevista durant diversos exercicis.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) Generalment, el compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'adquisició a altres empreses.

a.2) El compte 780, «Treballs realitzats per a l'immobilitzat intangible», per l'elaboració pròpia, i si s'escau, al compte 201, «Inversió en desenvolupament», per ser positius i inscrits en el corresponent registre públic els resultats d'inversió en desenvolupament.

a.3) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», pels desemborsaments exigits per a la inscripció en el corresponent registre.

b) S'ha d'abonar, generalment, per les alienacions, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i si s'escau als subcomptes 2806, «Amortització acumulada d'aplicacions informàtiques», i 2906, «Deteriorament de valor d'aplicacions informàtiques». Al mateix temps s'ha de carregar el compte 670, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible», o s'ha d'abonar el compte 770, «Beneficis procedents de l'immobilitzat intangible», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

## 207. Inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedits.

Import de les inversions realitzades sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedits en ús, quan, de conformitat amb la norma de reconeixement i valoració núm. 6, «Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar», no s'hagi de qualificar com a arrendament financer, sempre que les inversions esmentades no siguin separables dels esmentats actius, i augmentin la seva vida econòmica, capacitat o productivitat.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'import de les inversions realitzades que hagin de figurar en aquest compte.

b) S'ha d'abonar, en finalitzar el contracte d'arrendament o cessió, amb càrrec als subcomptes 2807, «Amortització acumulada d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedits», i 2907, «Deteriorament de valor d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedits», i, si s'escau, al compte 670, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible»,

## 208. Avançaments per a immobilitzacions intangibles.

Lliuraments a proveïdors i altres subministradors d'elements d'immobilitzat intangible, normalment en efectiu, en concepte d'«a compte» de subministraments o de feines futures.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar pels lliuraments en efectiu als proveïdors, amb abonament, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».
- b) S'ha d'abonar pels corresponents lliuraments de conformitat, amb càrrec als comptes d'aquest subgrup.

## 209. Altre immobilitzat intangible.

Import per altres drets no singularitzats en els comptes anteriors, entre d'altres, les concessions administratives i els drets de traspàs, així com les adscripcions i cessions d'ús d'actius per un període inferior a la vida econòmica d'aquests i els aprofitaments urbanístics exercits per les entitats locals o altres entitats públiques, sempre que no es materialitzin en terrenys.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar, generalment, pel preu d'adquisició amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent»,
- b) S'ha d'abonar per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i si s'escau, als subcomptes 2809, «Amortització acumulada d'altre immobilitzat intangible», i 2909, «Deteriorament de valor d'un altre immobilitzat intangible», així com en cas de pèrdues al compte 670, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible».

## 21. IMMOBILITZACIONS MATERIALS.

210. Terrenys i béns naturals.
211. Construccions.
212. Infraestructures.
213. Béns del patrimoni històric.
214. Maquinària i utilitatge.
215. Instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
216. Mobiliari.
217. Equips per a processos d'informació.
218. Elements de transport.
219. Altre immobilitzat material.

Elements patrimonials tangibles, mobles o immobles, que el subjecte comptable utilitza de manera continuada en la producció de béns i serveis públics, o per als seus propis propòsits administratius i que no estan destinats a la venda.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç, a l'epígraf II, «Immobilitzat material».

El moviment dels comptes del subgrup és el següent:

- a) S'han de carregar:

a.1) Pel preu d'adquisició o cost de producció, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», al compte 781, «Feines realitzades per a l'immobilitzat material», o si s'escau, a comptes del subgrup 23, «Immobilitzacions materials i inversions immobiliàries en curs».

a.2) Pel canvi d'ús, amb abonament a comptes dels subgrups 22, «Inversions immobiliàries», o 38, «Actius en estat de venda».

a.3) Pel valor raonable dels béns rebuts en adscripció, de l'entitat o entitats propietàries, amb abonament al subcompte 1001, «Aportació de béns i drets» del compte 100, «Patrimoni».

a.4) Pel valor raonable dels béns rebuts com a subvenció en espècie o dels béns rebuts en cessió durant un període de temps indefinit o similar a la vida econòmica del bé amb abonament al compte 940, «Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda».

a.5) Pel valor raonable dels béns rebuts com a transferència amb abonament al compte 750, «Transferències».

a.6) Pel valor raonable dels béns rebuts mitjançant permuta quan els actius intercanviats no siguin similars des del punt de vista funcional o vida útil, amb abonament al compte representatiu del bé que es lliura i si s'escau, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'import que es compensa en efectiu.

a.7) Pel valor comptable de l'actiu lliurat més, si s'escau, l'import pagat en efectiu, amb el límit del valor raonable de l'element rebut mitjançant permuta quan els actius intercanviats siguin similars des del punt de vista funcional o vida útil, amb abonament al compte representatiu del bé que es lliura i al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'import satisfet en efectiu.

b) Quan l'entitat apliqui el tractament especial, model de revaloració, s'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 920, «Ajustos positius en la valoració de l'immobilitzat no financer per augment del seu valor raonable», i 820, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per disminució del seu valor raonable».

c) S'han d'abonar:

c.1) Per les alienacions, i en general per la baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i si s'escau, als comptes 281, «Amortització acumulada de l'immobilitzat material», i 291, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat material», a través dels seus divisionaris.

Al mateix temps s'ha de carregar el compte 671, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat material», o s'ha d'abonar el compte 771, «Beneficis procedents de l'immobilitzat material», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

c.2) Per les adscripcions de béns, amb càrrec al compte 2400, «Participacions a llarg termini en entitats de dret públic», o al compte 651, «Subvencions», en funció que l'entitat destinatària sigui dependent o no de l'entitat comptable.

Al mateix temps, per la diferència entre el valor raonable del bé adscrit i el seu valor comptable s'ha de carregar el compte 671, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat material» o s'ha d'abonar el compte 771, «Beneficis procedents de l'immobilitzat material», segons que sigui positiva o negativa, respectivament.

c.3) Pels béns lliurats en cessió durant un període indefinit o similar a la vida econòmica amb càrrec al compte 651, «Subvencions».

c.4) Pel seu canvi d'ús, amb càrrec, als comptes corresponents dels subgrups 22, «Inversions immobiliàries», o 38, «Actius en estat de venda», i si s'escau, el compte 281, «Amortització acumulada de l'immobilitzat material», i la 291, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat material», a través dels seus divisionaris.

## **210. Terrenys i béns naturals.**

Solars de naturalesa urbana, finques rústiques, altres terrenys no urbans, com per exemple forests de l'Estat, reserves i vedats de caça, mines i pedreres.



## **211. Construccions.**

Edificacions en general. S'inclouen els edificis administratius, comercials, educatius, esportius, residències, centres sanitaris, refugis i cases forestals, vivers, quadres i estables, tanatoris i cementiris, etc.

## **212. Infraestructures.**

Actius no corrents que es materialitzen en obres d'enginyeria civil o immobles utilitzables per la generalitat dels ciutadans o destinats a la prestació de serveis públics, adquirits o construïts per l'entitat, a títol oneros o gratuït i que compleixen algun dels requisits següents:

- Són part d'un sistema o xarxa.
- Tenen una finalitat específica que no sol admetre altres usos alternatius.

## **213. Béns del patrimoni històric.**

Elements patrimonials mobles o immobles d'interès artístic, històric, paleontològic, arqueològic, etnogràfic, científic o tècnic, així com el patrimoni documental i bibliogràfic, els jaciments, zones arqueològiques, llocs naturals, jardins i parcs que tinguin valor artístic, històric o antropològic.

## **214. Maquinària i utillatge.**

Maquinària: conjunt de màquines o béns d'equip mitjançant les quals es realitza l'extracció, elaboració o tractament dels productes o s'utilitzen per a la prestació de serveis que constitueixen l'activitat del subjecte comptable.

S'han d'incloure aquells elements de transport intern que es destinin al trasllat de personal, animals, materials i mercaderies dins de factories, tallers, etc., sense sortir a l'exterior.

Utillatge: conjunt d'estris o eines que es poden utilitzar autònomament o conjuntament amb la maquinària, inclosos els motllos i les plantilles.

S'ha de fer un recompte físic anual, amb l'objecte de determinar les pèrdues produïdes en l'exercici, i s'ha d'abonar aquesta compte amb càrrec al compte 676, «Altres pèrdues de gestió ordinària».

## **215. Instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.**

Instal·lacions tècniques: unitats complexes d'ús especialitzat que inclouen: edificacions, maquinària, material, peces o elements, inclosos els sistemes informàtics que, tot i ser separables per naturalesa, estan lligats de forma definitiva per al seu funcionament i sotmesos al mateix ritme d'amortització; s'inclouen, així mateix, els recanvis o recanvis vàlids exclusivament per a aquest tipus d'instal·lacions.

Altres instal·lacions: conjunt d'elements lligats de forma definitiva, per al seu funcionament i sotmesos al mateix ritme d'amortització, diferents dels assenyalats anteriorment; inclou, així mateix, els recanvis la validesa dels quals és exclusiva per a aquest tipus d'instal·lacions.

## **216. Mobiliari.**

Mobiliari, material i equips d'oficina, excepte els que hagin de figurar en el compte 217, «Equips per a processos d'informació».

## **217. Equips per a processos d'informació.**

Ordinadors i altres conjunts electrònics.

## 218. Elements de transport.

Vehicles de tota classe utilitzables per al transport terrestre, marítim o aeri de persones, animals o materials, excepte els que s'hagin de registrar en el compte 214, «Maquinària i utilitatge».

## 219. Altre immobilitzat material.

Qualsevol altres immobilitzacions materials no incloses en les altres comptes d'aquest subgrup, com els fons bibliogràfics i documentals o el bestiar afecte a activitats de recerca.

S'inclouen en aquest compte els envasos i embalatges que per les seves característiques s'hagin de considerar immobilitzats i els recanvis per a immobilitzats el cicle d'emmagatzematge dels quals sigui superior a un any.

## 22. INVERSIONS IMMOBILIÀRIES.

### 220. Inversions en terrenys.

### 221. Inversions en construccions.

Actius no corrents que siguin immobles i que es tenen per obtenir rendes, plusvàlues o totes dues, no per al seu ús en la producció o subministrament de béns o serveis, ni per a fins administratius, ni per a la seva venda en el curs ordinari de les operacions.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç, a l'epígraf III, «Inversions immobiliàries».

El seu moviment és el següent:

#### a) S'han de carregar:

a.1) Pel preu d'adquisició o cost de producció, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o al compte 782, «Treballs realitzats per a inversions immobiliàries», o si s'escau, a comptes del subgrup 23, «Immobilitzacions materials i inversions immobiliàries en curs».

a.2) Pel canvi d'ús, amb abonament a comptes dels subgrups 21, «Immobilitzacions materials», o 38, «Actius en estat de venda».

b) Quan l'entitat apliqui el tractament especial, model de revaloració, s'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 920, «Ajustos positius en la valoració de l'immobilitzat no financer per augment del seu valor raonable», i 820, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per disminució del seu valor raonable».

#### c) S'han d'abonar:

c.1) Per les alienacions, i en general per la baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i si s'escau, als comptes 282, «Amortització acumulada d'inversions immobiliàries», i 292 «Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries».

Al mateix temps s'ha de carregar el compte 672, «Pèdues procedents de les inversions immobiliàries», o s'ha d'abonar el compte 772, «Beneficis procedents de les inversions immobiliàries», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

c.2) Pel seu canvi d'ús, amb càrrec a comptes dels subgrups 21, «Immobilitzacions materials», o 38, «Actius en estat de venda», i si s'escau, als comptes 282, «Amortització acumulada d'inversions immobiliàries», i 292, «Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries».

## 23. IMMOBILITZACIONS MATERIALS I INVERSIONS IMMOBILIÀRIES EN CURS.

### 230. Adaptació de terrenys i béns naturals.

- 2300. Adaptació de terrenys i béns naturals. Immobilitzat material.
- 2301. Adaptació de terrenys i béns naturals. Inversions immobiliàries.

### 231. Construccions en curs.

- 2310. Construccions en curs. Immobilitzat material.
- 2311. Construccions en curs. Inversions immobiliàries.

### 232. Infraestructures en curs.

### 233. Béns del patrimoni històric en curs.

### 234. Maquinària i utilatge en muntatge.

### 235. Instal·lacions tècniques i altres instal·lacions en muntatge.

### 237. Equips per a processos d'informació en muntatge.

### 239. Avançaments per a immobilitzacions materials i inversions immobiliàries.

- 2390. Avançaments per a immobilitzacions materials.
- 2391. Avançaments per a inversions immobiliàries.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç en els epígrafs II, «Immobilitzat material», o III, «Inversions immobiliàries», segons correspongui.

#### 230/.../237

Feines d'adaptació, construcció o muntatge a la data de tancament de l'exercici realitzats amb anterioritat a la posada en condicions de funcionament dels diferents elements de l'immobilitzat material i inversions immobiliàries, inclosos els realitzats en immobles.

El seu moviment és el següent:

#### a) S'han de carregar:

a.1) Per la recepció d'obres i feines que correspon a les immobilitzacions en curs, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Per les obres i feines que l'entitat porti a terme per si mateixa, amb abonament a comptes del subgrup 78, «Feines realitzades per a l'entitat».

b) S'han d'abonar una vegada acabades les esmentades obres i feines, amb càrrec a comptes del subgrup 21, «Immobilitzacions materials», o si s'escau, del subgrup 22, «Inversions immobiliàries».

### 239. Avançaments per a immobilitzacions materials i inversions immobiliàries.

Lliuraments a proveïdors i altres subministradors d'elements d'immobilitzat material o d'inversions immobiliàries, normalment en efectiu, en concepte d'«a compte» de subministraments o de feines futures.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pels lliuraments en efectiu als proveïdors, amb abonament, generalment al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b) S'ha d'abonar pels corresponents lliuraments de conformitat, amb càrrec, generalment, als comptes d'aquest subgrup i del subgrup 21, «Immobilitzacions materials», o si s'escau, al subgrup 22, «Inversions immobiliàries».

24. INVERSIONS FINANCERES A LLARG TERMINI EN ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES.

**240. Participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

- 2400. Participacions a llarg termini en entitats de dret públic.
- 2401. Participacions a llarg termini en societats del grup.
- 2402. Participacions a llarg termini en societats controlades conjuntament.
- 2403. Participacions a llarg termini en altres societats del grup, multigrup i associades.

**241. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**

- 2410. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment.
- 2411. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades disponibles per a la venda.

**242. Crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades.**

**245. Interessos a llarg termini d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.**

**246. Fiances constituïdes a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

**247. Dipòsits constituïts a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

**248. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades el venciment o la data esperada d'alienació de les quals s'hagi de produir en un termini superior a un any, incloses aquelles que, per la seva naturalesa, hagin de figurar en altres subgrups d'aquest grup. També s'han d'incloure en aquest subgrup les fiances i els dipòsits a llarg termini constituïts amb aquestes entitats.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades».

La part de les inversions a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades el venciment o la data esperada d'alienació de les quals s'hagi de produir a curt termini ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representi la inversió a llarg termini el venciment o la data esperada d'alienació de la qual no sigui superior a un any als comptes corresponents del subgrup 53, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

**240. Participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

Inversions en drets sobre el patrimoni net d'entitats del grup, multigrup i associades, en què la data esperada d'extinció sigui superior a l'any.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

- 2400. Participacions a llarg termini en entitats de dret públic.

a) S'ha de carregar:

a.1) Per l'aportació patrimonial realitzada, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Pel valor raonable del bé aportat en adscripció a organismes públics dependents, amb abonament al compte corresponent del bé adscrit. Al mateix temps, s'ha de registrar

el resultat que es produeixi per la diferència, si s'escau, entre el valor raonable del bé adscrit i el seu valor comptable en el compte del subgrup 67, «Pèrdues procedents d'actius no corrents, altres despeses de gestió ordinària i despeses excepcionals», o 77, «Beneficis procedents d'actius no corrents, altres ingressos de gestió ordinària i ingressos excepcionals», que correspongui segons la naturalesa del bé adscrit.

a.3) En cas d'aportació no dinerària, pel valor raonable del bé aportat, amb abonament al compte del corresponent bé. Al mateix temps, s'ha de registrar el resultat que es produeixi, si s'escau, per la diferència entre el valor raonable del bé aportat i el seu valor comptable en el compte del subgrup 67, «Pèrdues procedents d'actius no corrents, altres despeses de gestió ordinària i despeses excepcionals», o 77, «Beneficis procedents d'actius no corrents, altres ingressos de gestió ordinària i ingressos excepcionals», que correspongui segons la naturalesa del bé aportat.

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les devolucions d'aportacions, amb càrrec generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades» pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Per la reversió dels béns aportats en adscripció a organismes públics dependents, amb càrrec al compte corresponent del bé.

Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», per la diferència entre el valor raonable del bé que reverteix i el valor comptable de la participació, segons el seu signe.

2401/2402/2403. Participacions a llarg termini en...

a) S'ha de carregar:

a.1) En el moment de la subscripció o la compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», i, si s'escau, al compte 248, «Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) En cas d'aportació no dinerària, pel valor raonable de la participació rebuda o, si aquest no està disponible, pel valor raonable del bé aportat, amb abonament al compte del corresponent bé. Al mateix temps, s'ha de registrar el resultat que es produeixi, si s'escau, per la diferència entre el valor raonable de la participació rebuda, o el valor raonable del bé aportat, i el valor comptable del bé aportat.

a.4) Quan una participació anterior passi a ser una participació en entitat del grup, multigrup i associada, amb abonament al compte 250, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni».

a.5) Quan l'import recuperable sigui superior al valor comptable i existeixin ajustos valoratius per reduccions de valor previs a ser entitat del grup, multigrup i associades, per la diferència entre els dos valors amb el límit dels ajustos valoratius negatius previs, amb abonament al compte 991, «Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos

corrent», i, si s'escau, a la 248, «Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades».

Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Quan una participació en una entitat del grup, multigrup i associades deixi de tenir tal qualificació, amb càrrec al compte 250, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni», pel seu valor raonable. Al mateix temps, per la diferència entre el valor raonable i el valor comptable, s'ha de carregar el compte 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», o s'ha d'abonar el compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», segons el seu signe.

b.3) Per l'import del deteriorament fins al límit dels augments valoratius registrats en el patrimoni net previs a ser entitat del grup, multigrup i associada, amb càrrec al compte 891, «Deteriorament de participacions en entitats del grup, multigrup i associades».

#### **241. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**

Inversions en obligacions, bons o altres valors representatius de deute, inclosos aquells que fixen el seu rendiment en funció d'índexs o sistemes anàlegs, emesos per entitats del grup, multigrup i associades, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals sigui superior a un any.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El moviment de cada divisionari és anàleg al del seu corresponent divisionari del compte 251, «Valors representatius de deute a llarg termini», utilitzant en la contrapartida els comptes relatius a les entitats del grup, multigrup i associades.

#### **242. Crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades.**

Inversions a llarg termini en préstecs i altres crèdits que no derivin de les operacions habituals de l'entitat, inclosos els derivats d'alienacions d'immobilitzat, concedits a entitats del grup, multigrup i associades, així com les subvencions reintegrables concedides, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 252, «Crèdits a llarg termini», utilitzant en la contrapartida els comptes relatius a entitats del grup, multigrup i associades.

#### **245. Interessos a llarg termini d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.**

Interessos a cobrar, amb venciment superior a un any, de valors representatius de deute i de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és anàleg al dels comptes 256, «Interessos a llarg termini de valors representatius de deute», i 257, «Interessos a llarg termini de crèdits», utilitzant en la contrapartida els comptes relatius a entitats del grup, multigrup i associades.

#### **246. Fiances constituïdes a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

Efectiu lliurat a entitats del grup, multigrup i associades, com a garantia del compliment d'una obligació, a un termini superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 260, «Fiances constituïdes a llarg termini».

#### **247. Dipòsits constituïts a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

Efectiu lliurat a entitats del grup, multigrup i associades, en concepte de dipòsit irregular, a un termini superior a un any.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat al del compte 265, «Dipòsits constituïts a llarg termini».

**248. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre participacions en el patrimoni net d'entitats del grup, multigrup i associades, quan tinguin la consideració d'inversions financeres a llarg termini.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç, minorant la partida en la qual es reflecteixin les corresponents participacions.

El seu moviment és anàleg al del compte 259, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini».

**25. ALTRES INVERSIONS FINANCERES A LLARG TERMINI.**

**250. Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni.**

**251. Valors representatius de deute a llarg termini.**

2510. Valors representatius de deute a llarg termini mantinguts a venciment.

2511. Valors representatius de deute a llarg termini disponibles per a la venda.

**252. Crèdits a llarg termini.**

2520. Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat.

2521. Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament.

2529. Altres crèdits a llarg termini.

**253. Actius per derivats financers a llarg termini.**

2530. Actius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura.

2531. Actius per altres derivats financers a llarg termini.

**254. Crèdits a llarg termini al personal.**

**256. Interessos a llarg termini de valors representatius de deute.**

**257. Interessos a llarg termini de crèdits.**

**258. Imposicions a llarg termini.**

**259. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini.**

Inversions financeres, qualssevol que sigui la seva forma d'instrumentació, el venciment o data esperada d'alienació de les quals sigui superior a un any, no relacionades amb entitats del grup, multigrup i associades, inclosos els interessos meritats amb venciment superior a un any.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç a l'epígraf V, «Inversions financeres a llarg termini».

La part de les inversions a llarg termini el venciment o la data esperada d'alienació de les quals no sigui superior a un any ha de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representi la inversió a llarg termini amb venciment o data esperada d'alienació a curt termini, inclosos, si s'escau, els interessos meritats, als comptes corresponents del subgrup 54, «Inversions financeres a curt termini».

**250. Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni.**

Inversions en drets sobre el patrimoni net, accions amb cotització o sense en un mercat regulat o altres valors, de societats mercantils, classificades en la categoria actius financers

disponibles per a la venda, que no s'esperen alienar o extingir en un termini inferior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) En la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», i, si s'escau, al compte 259, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) En cas d'aportació no dinerària, pel valor raonable de la participació rebuda o, si aquest no estigués disponible, pel valor raonable del bé aportat, amb abonament al compte del corresponent bé.

a.4) Quan una participació en una entitat del grup, multigrup o associada deixi de tenir tal qualificació, pel seu valor raonable, amb abonament al corresponent compte divisionari del compte 240, «Participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades». Al mateix temps, per la diferència entre el valor raonable i el valor comptable, s'ha de carregar el compte 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», o s'ha d'abonar el compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», segons el seu signe.

a.5) En cas de deteriorament, per les variacions negatives del valor raonable imputades prèviament al patrimoni net, amb abonament al compte 902, «Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

a.6) Per la reversió del deteriorament, amb abonament al compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les alienacions i, en general, per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i, si hi ha desemborsaments pendents, amb càrrec al compte 259, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini».

A més, en el cas de participacions valorades al cost, s'ha de carregar el subcompte 6651, «Pèrdues en inversions en instruments de patrimoni valorats al cost», o s'ha d'abonar el subcompte 7651, «Beneficis en inversions en instruments de patrimoni valorats al cost», pels possibles resultats derivats de l'operació.

b.2) Quan una participació passi a ser entitat del grup, multigrup i associada, amb càrrec al divisionari corresponent del compte 240, «Participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades».

b.3) Quan s'hagi acordat l'alienació de la participació, amb càrrec al subcompte 5400, «Inversions a curt termini en instruments de patrimoni disponibles per a la venda», pel seu traspàs a curt termini.

b.4) Per l'import del deteriorament estimat amb càrrec al subcompte 6962, «Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net d'altres entitats», excepte en el cas de participacions valorades al cost.

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions del seu valor raonable al final d'exercici i en la cancel·lació, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», i 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

251. Valors representatius de deute a llarg termini.

Inversions en obligacions, bons o altres valors representatius de deute, inclosos aquells que fixen el seu rendiment en funció d'índexs o sistemes anàlegs, el venciment o data esperada d'alienació de les quals sigui superior a un any.



Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

2510. Valors representatius de deute a llarg termini mantinguts a venciment.

Recull les inversions en valors representatius de deute que hagin estat classificades en la categoria d'inversions mantingudes fins al venciment, amb un venciment o data esperada d'alienació superior a un any.

a) S'ha de carregar:

- a.1) En la subscripció o compra, pel preu d'adquisició, exclosos els interessos explícits meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».
- a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».
- a.3) Per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió, amb abonament al compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute». Quan l'esmentada diferència sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.
- a.4) Per la reclassificació des de la categoria de disponible per a la venda, amb abonament al subcompte 2511, «Valors representatius de deute a llarg termini disponibles per a la venda».

b) S'ha d'abonar:

- b.1) Per l'alienació, amortització anticipada o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec, generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps, en cas d'alienació, s'ha de carregar el subcompte 6650, «Pèrdues en inversions financeres al cost amortitzat», o s'ha d'abonar el subcompte 7650, «Beneficis en inversions financeres al cost amortitzat», pels possibles resultats, negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.
- b.2) Per la reclassificació a la categoria de disponible per a la venda, amb càrrec al subcompte 2511, «Valors representatius de deute a llarg termini disponibles per a la venda».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor de la inversió al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

2511. Valors representatius de deute a llarg termini disponibles per a la venda.

Recull les inversions en valors representatius de deute no classificats en altres categories, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals sigui superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

- a.1) En la subscripció o compra, pel preu d'adquisició, exclosos els interessos meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al

- compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».
- a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».
  - a.3) Per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió, amb abonament al compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute». Quan l'esmentada diferència sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.
  - a.4) Per la reclassificació des de la categoria d'inversió mantinguda a venciment, amb abonament al subcompte 2510, «Valors representatius de deute a llarg termini mantinguts a venciment».
  - a.5) En el moment del registre del deteriorament de valor, per les variacions negatives del valor raonable imputades prèviament al patrimoni net, amb abonament en el compte 902, «Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».
- b) S'ha d'abonar:
- b.1) Per l'alienació, amortització anticipada o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec, generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».
  - b.2) Per la reclassificació a la categoria d'inversió mantinguda a venciment, amb càrrec al subcompte 2510, «Valors representatius de deute a llarg termini mantinguts a venciment».
- c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», i 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», per les variacions en el seu valor raonable, llevat de la part corresponent a les diferències de canvi associades al cost amortitzat, que s'han de registrar en els comptes 668, «Diferències negatives de canvi», o 768, «Diferències positives de canvi», segons el seu signe, i llevat de la part corresponent als interessos meritats.

## 252. Crèdits a llarg termini.

Préstecs i altres crèdits concedits a tercers amb venciment superior a un any.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

### 2520. Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat.

Crèdits a tercers el venciment dels quals sigui superior a un any, amb origen en operacions d'alienació d'immobilitzat.

- a) S'ha de carregar:
- a.1) Per l'import dels esmentats crèdits, exclosos els interessos que si s'escau s'hagin acordat, amb abonament als comptes d'immobilitzat corresponents.
  - a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».
  - a.3) Per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament en el venciment i el valor inicial de la inversió, amb abonament al subcompte 7620, «Ingressos de crèdits». Quan

l'esmentada diferència sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha d'abonar, pel reintegrament anticipat total o parcial o baixa en l'actiu, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i al compte 667, «Pèrdues de crèdits incobrables», en cas de pèrdues per insolvències per a les quals no s'hagi registrat prèviament la correcció valorativa per deteriorament.

2521. Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament.

Recull drets a cobrar amb venciment a llarg termini procedents d'anul·lacions per ajornament i fraccionament de drets reconeguts en els comptes 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, per l'anul·lació del dret pressupostari, amb abonament als comptes 433, «Drets anul·lats de pressupost corrent», o 434, «Drets anul·lats de pressupostos tancats», a través dels seus divisionaris.

b) S'ha d'abonar amb càrrec:

b.1) Al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», per la cancel·lació anticipada del dret de cobrament.

b.2) Al compte 443, «Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament», per la part del dret que tingui venciment a curt termini.

2529. Altres crèdits a llarg termini.

Préstecs i altres crèdits concedits no inclosos en els comptes anteriors. S'inclouen en aquest compte les subvencions reintegrables concedides.

El seu moviment, generalment, és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) En la formalització del crèdit, per l'import d'aquest, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

A més, en el cas de crèdits concedits amb interessos subvencionats, s'ha d'abonar aquest compte amb càrrec al compte 651, «Subvencions», per la diferència entre l'import lliurat i el valor raonable del crèdit, d'acord amb els criteris de la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament en el venciment i el valor inicial de la inversió, amb abonament al subcompte 7620, «Ingressos de crèdits». Quan l'esmentada diferència sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha d'abonar, pel reintegrament anticipat total o parcial o baixa en l'actiu, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i al compte 667, «Pèrdues de crèdits incobrables», en cas de pèrdues per insolvències.

## 253. Actius per derivats financers a llarg termini.

Import corresponent a les operacions amb derivats financers amb valoració favorable per a l'entitat, el venciment o la data en la qual s'esperen liquidar sigui superior a un any.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

2530. Actius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura.

Recull la valoració favorable per a l'entitat dels derivats financers designats instruments de cobertura d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables».

a) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes, si s'escau, en el moment de la contractació, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b) S'ha d'abonar per l'import rebut en el moment de la liquidació, amb càrrec, generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, als subcomptes 7645, «Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura», i 6645, «Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura», respectivament, a través del divisionari que correspongui, quan segons la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i l'esmentada variació s'hagi d'imputar al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici.

d) S'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec, als comptes 910, «Beneficis per cobertures», i 810, «Pèrdues per cobertures», respectivament, per la variació del valor raonable de l'instrument derivat que s'hagi determinat com a cobertura eficaç, quan el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i s'hagi d'imputar l'esmentada variació al compte del resultat econòmic patrimonial d'exercicis posteriors o al valor inicial de la partida coberta.

2531. Actius per altres derivats financers a llarg termini.

Recull la valoració favorable per a l'entitat de derivats financers als quals no s'apliqui la comptabilitat de cobertures.

a) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes, si s'escau, en el moment de la contractació, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b) S'ha d'abonar per l'import rebut en el moment de la liquidació, amb càrrec, generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, als subcomptes 7646, «Beneficis en altres derivats financers», o 6646, «Pèrdues en altres derivats financers», respectivament.

## **254. Crèdits a llarg termini al personal.**

Crèdits concedits al personal de l'entitat, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al subcompte 2529, «Altres crèdits a llarg termini».

## **256. Interessos a llarg termini de valors representatius de deute.**

Interessos a cobrar, amb venciment superior a un any, de valors representatius de deute.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament:

a.1) Al compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute», pels interessos meritats.

a.2) Al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», a la subscripció o compra dels valors, per l'import dels interessos meritats amb venciment en exercicis posteriors.

b) S'ha d'abonar en els casos d'alienació o amortització anticipada de valors i en general de baixa de l'actiu, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor dels interessos al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

## **257. Interessos a llarg termini de crèdits.**

Interessos a cobrar, amb venciment superior a un any, de crèdits.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pels interessos meritats, amb abonament al subcompte 7620, «Ingressos de crèdits».

b) S'ha d'abonar en els casos de reintegrament anticipat, total o parcial, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

## **258. Imposicions a llarg termini.**

Saldos favorables en bancs i institucions de crèdit formalitzats per mitjà de compte a termini o similars, amb venciment superior a un any i d'acord amb les condicions que regeixen per al sistema financer. També s'han d'incloure, amb el degut desenvolupament en subcomptes, els interessos a cobrar, amb venciment superior a un any, de les imposicions a termini.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en la formalització, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b) S'ha d'abonar, en la recuperació o traspàs anticipat dels fons, amb càrrec, generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

## **259. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini.**

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre participacions en el patrimoni net de societats mercantils, quan es tracti d'inversions financeres a llarg termini.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç, i s'ha de minorar la partida en la qual es reflecteixin les participacions corresponents.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a l'adquisició o subscripció de les participacions, per l'import pendent de desemborsar, amb càrrec al compte 250, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni».

b) S'ha de carregar, pels desemborsaments que es vagin exigint, amb abonament, generalment, al compte 549, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini», o al compte 250, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni», quan s'alienin les participacions no desemborsades totalment.

## 26. FIANCES I DIPÒSITS CONSTITUÏTS A LLARG TERMINI.

### **260. Fiances constituïdes a llarg termini.**

### **265. Dipòsits constituïts a llarg termini.**

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç, a l'epígraf V, «Inversions financeres a llarg termini».

La part de fiances i dipòsits constituïts a llarg termini que tingui venciment a curt ha de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin les fiances i dipòsits constituïts a llarg termini amb venciment a curt als comptes corresponents del subgrup 56, «Fiances i dipòsits rebuts i constituïts a curt termini i ajustos per periodificació».

### **260. Fiances constituïdes a llarg termini.**

Efectiu lliurat com a garantia del compliment d'una obligació, a un termini superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», si l'operació no s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha d'abonar amb càrrec:

b.1) Al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», en la cancel·lació anticipada, segons escaigui.

b.2) Al compte 678, «Despeses excepcionals», per incompliment de l'obligació afirmada que determini pèrdues en la fiança.

### **265. Dipòsits constituïts a llarg termini.**

Efectiu lliurat en concepte de dipòsit irregular, a un termini superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», si l'operació no s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha d'abonar, en la cancel·lació anticipada, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons escaigui.

## 28. AMORTITZACIÓ ACUMULADA DE L'IMMOBILITZAT.

### **280. Amortització acumulada de l'immobilitzat intangible.**

2800. Amortització acumulada d'inversió en recerca.

2801. Amortització acumulada d'inversió en desenvolupament.

2803. Amortització acumulada de propietat industrial i intel·lectual.

2806. Amortització acumulada d'aplicacions informàtiques.

2807. Amortització acumulada d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedits.

2809. Amortització acumulada d'altre immobilitzat intangible.

### **281. Amortització acumulada de l'immobilitzat material.**

2810. Amortització acumulada de terrenys i béns naturals.

- 2811. Amortització acumulada de construccions.
- 2812. Amortització acumulada d'infraestructures.
- 2813. Amortització acumulada de béns del patrimoni històric.
- 2814. Amortització acumulada de maquinària i utilitatge.
- 2815. Amortització acumulada d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions
- 2816. Amortització acumulada de mobiliari.
- 2817. Amortització acumulada d'equips per a processos d'informació
- 2818. Amortització acumulada d'elements de transport.
- 2819. Amortització acumulada d'altre immobilitzat material.

## **282. Amortització acumulada d'inversions immobiliàries.**

- 2821. Amortització acumulada d'inversions en terrenys.
- 2821. Amortització acumulada d'inversions en construccions.

Expressió comptable de la distribució sistemàtica al llarg de la vida útil, de la depreciació de les inversions en immobilitzat per la seva utilització en l'activitat de l'entitat i de les inversions immobiliàries.

Els comptes d'aquest subgrup han de funcionar a través dels seus divisionaris i han de minorar la partida d'actiu no corrent del balanç en la qual figuri el corresponent element patrimonial.

## **280. Amortització acumulada de l'immobilitzat intangible.**

Import acumulat de les correccions valoratives per la depreciació de l'immobilitzat intangible realitzades d'acord amb un pla sistemàtic.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per la dotació anual, generalment amb càrrec al compte 680, «Amortització de l'immobilitzat intangible», i si s'escau, al compte 821, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions».

b) S'ha de carregar quan s'alieni l'immobilitzat intangible o es produeixi la baixa en l'inventari per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 20, «Immobilitzacions intangibles».

## **281. Amortització acumulada de l'immobilitzat material.**

Import acumulat de les correccions valoratives per la depreciació de l'immobilitzat material realitzades d'acord amb un pla sistemàtic.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per la dotació anual, amb càrrec, generalment, al compte 681, «Amortització de l'immobilitzat material», i si s'escau, al compte 821, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions».

b) S'ha de carregar quan s'alieni l'immobilitzat material o es produeixi la baixa en l'inventari per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 21, «Immobilitzacions materials».

## **282. Amortització acumulada d'inversions immobiliàries.**

Import acumulat de les correccions valoratives per la depreciació de les inversions immobiliàries realitzades d'acord amb un pla sistemàtic.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per la dotació anual, amb càrrec, generalment, al compte 682, «Amortització de les inversions immobiliàries», i si s'escau, al compte 821, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions».

b) S'ha de carregar quan s'alieni la inversió immobiliària o es produeixi la baixa en l'inventari per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 22, «Inversions immobiliàries».

## 29. DETERIORAMENT DE VALOR D'ACTIUS NO CORRENTS.

### 290. Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible.

- 2903. Deteriorament de valor de propietat industrial i intel·lectual.
- 2906. Deteriorament de valor d'aplicacions informàtiques.
- 2907. Deteriorament de valor d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cèdits.
- 2909. Deteriorament d'altre immobilitzat intangible.

### 291. Deteriorament de valor de l'immobilitzat material.

- 2910. Deteriorament de valor de terrenys i béns naturals.
- 2911. Deteriorament de valor de construccions.
- 2912. Deteriorament de valor d'infraestructures.
- 2913. Deteriorament de valor de béns del patrimoni històric.
- 2914. Deteriorament de valor de maquinària i utilitatge.
- 2915. Deteriorament de valor d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
- 2916. Deteriorament de valor de mobiliari.
- 2917. Deteriorament de valor d'equips per a processos d'informació.
- 2918. Deteriorament de valor d'elements de transport.
- 2919. Deteriorament de valor d'altre immobilitzat material.

### 292. Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries.

- 2920. Deteriorament de valor d'inversions en terrenys.
- 2921. Deteriorament de valor d'inversions en construccions.

### 293. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

- 2930. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en entitats públiques del grup, multigrup i associades.
- 2931. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en societats del grup, multigrup i associades.

### 294. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

- 2940. Deteriorament de valor de valors mantinguts en el venciment.
- 2941. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda.

### 295. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades.

### 296. Deteriorament de valor de participacions en el patrimoni net a llarg termini.

### 297. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini.

- 2970. Deteriorament de valor de valors mantinguts en el venciment.
- 2971. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda.

### 298. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini.

### 299. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de l'immobilitzat material.

- 2990. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de terrenys i béns naturals.
- 2991. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de construccions.



- 2992. Deteriorament de valor per usdefruit cedit d'infraestructures.
- 2993. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de béns del patrimoni històric.
- 2999. Deteriorament de valor per usdefruit cedit d'un altre immobilitzat material.

Expressió comptable de les correccions de valor motivades per pèrdues degudes a deterioraments de valor dels elements de l'actiu no corrent, s'inclouen també les pèrdues de valor per usdefruit cedit.

L'estimació de tals pèrdues s'ha de realitzar de manera sistemàtica en el temps. En el supòsit de posteriors recuperacions de valor, en els termes establerts en les corresponents normes de reconeixement i valoració, les correccions de valor per deteriorament reconegudes s'han de reduir fins a la seva total recuperació, quan així escaigui d'acord amb el que disposen les normes esmentades.

Els comptes d'aquest subgrup han de minorar en l'actiu no corrent del balanç la partida en la qual figuri el corresponent element patrimonial.

S'ha de traspasar al subgrup 59, «Deteriorament de valor d'inversions financeres a curt termini», l'import de les correccions de valor per deteriorament de les inversions financeres que tinguin el seu venciment a curt termini.

## **290/291/292. Deteriorament de valor de...**

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspongui a l'immobilitzat intangible, immobilitzat material i inversions immobiliàries.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar:

a.1) Per l'import del deteriorament estimat que s'hagi d'imputar a resultats, amb càrrec als comptes 690, «Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat intangible», 691, «Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material», o 692, «Pèrdues per deteriorament de les inversions immobiliàries».

b) S'han de carregar:

b.1) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 790, «Reversió del deteriorament de l'immobilitzat intangible», 791, «Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material», o 792, «Reversió del deteriorament de les inversions immobiliàries».

b.2) Quan s'alieni l'immobilitzat o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 20, «Immobilitzacions intangibles», 21, «Immobilitzacions materials», o 22, «Inversions immobiliàries».

## **293. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor de les participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import del deteriorament estimat que s'hagi d'imputar a resultats, amb càrrec als subcomptes 6960, «Pèrdues per deteriorament de participacions en entitats públiques del grup, multigrup i associades», o 6961, «Pèrdues per deteriorament de participacions en societats del grup, multigrup i associades», segons correspongui.

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament als subcomptes 7960, «Reversió del deteriorament de participacions en entitats públiques del grup, multigrup i associades», o 7961, «Reversió

del deteriorament de participacions en societats del grup, multigrup i associades», segons correspongui, quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Amb abonament al corresponent divisionari del compte 240, «Participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», quan s'alienin les participacions, o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu.

#### **294. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor de les inversions a llarg termini en valors representatius de deute emesos per entitats del grup, multigrup i associades.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import del deteriorament estimat que s'hagi d'imputar a resultats, amb càrrec al subcompte 6965, «Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al subcompte 7965, «Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades», quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Amb abonament al corresponent divisionari del compte 241, «Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades», quan s'alienin els valors, o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu.

#### **295. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades.**

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor dels crèdits a llarg termini concedits a entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al subcompte 6970, «Pèrdues per deteriorament de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha de carregar, quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, o quan es donin de baixa els saldos dels crèdits corresponents amb abonament al subcompte 7970, «Reversió del deteriorament de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades».

#### **296. Deteriorament de valor de participacions en el patrimoni net a llarg termini.**

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor de participacions a llarg termini en el patrimoni net d'entitats que no tinguin la consideració d'entitats del grup, multigrup i associades, classificades en la categoria «Actius financers disponibles per a la venda», que es valoren al cost per no estar disponible el seu valor raonable, conforme al que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al subcompte 6962, «Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net d'altres entitats».

b) S'ha de carregar amb abonament al compte 250, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni», quan s'alienin o es donin de baixa les participacions.

### **297. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini.**

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor de les inversions a llarg termini en valors representatius de deute emesos per entitats que no siguin del grup, multigrup o associades.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 294, «Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades», utilitzant com a contrapartida els subcomptes 6966, «Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats», i 7966, «Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats».

### **298. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini.**

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor en crèdits a llarg termini concedits a entitats que no siguin del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és anàleg al del compte 295, «Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades», utilitzant com a contrapartida els subcomptes 6971, «Pèrdues per deteriorament de crèdits a altres entitats» i 7971, «Reversió del deteriorament de crèdits a altres entitats».

### **299. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de l'immobilitzat material.**

Import de les correccions valoratives derivades de la cessió gratuïta de l'ús d'elements de l'immobilitzat material de l'entitat a tercers per un període de temps inferior a la vida econòmica del bé cedit.

Si existeixen dificultats per a la determinació de l'usdefruit cedit es pot valorar per l'import acumulat de les quotes d'amortització que corresponguin al període de cessió.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import estimat del valor de l'usdefruit cedit del bé durant el període de la cessió amb càrrec al compte 651, «Subvencions».

b) S'ha de carregar amb abonament al compte 799, «Reversió del deteriorament per l'usdefruit cedit de l'immobilitzat material», quan l'import recuperable sigui superior al valor comptable amb el límit del valor comptable si no hi ha hagut deteriorament.

## *Grup 3*

### Existències i altres actius en estat de venda

Inclou els actius posseïts per ser venuts en el curs normal de l'explotació, en procés de producció o en forma de materials o subministraments per ser consumits en el procés de producció o en la prestació de serveis; mercaderies, primeres matèries, altres aprovisionaments, productes en curs, productes semiacabats, productes acabats, subproductes, residus i materials recuperats, així com els actius construïts o adquirits per a altres entitats i els actius en estat de venda.

Les denominacions i codis dels comptes d'aquest grup són orientatives, per tant, cada entitat pot desenvolupar tants comptes com la seva activitat exigeixi.

## 30. COMERCIALS.

### **300. Mercaderies A.**

### **301. Mercaderies B.**

Béns adquirits per l'entitat, subjecte de la comptabilitat, destinats a la venda sense que experimentin cap transformació.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç en l'epígraf II, «Existències», i només han de funcionar amb motiu del tancament de l'exercici.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar, en el tancament de l'exercici, per l'import de l'inventari d'existències inicials, amb càrrec al compte 610, «Variació d'existències de mercaderies».

b) S'han de carregar, per l'import de l'inventari d'existències al final de l'exercici que es tanca, amb abonament al compte 610, «Variació d'existències de mercaderies».

Si existeixen mercaderies en camí, propietat de l'entitat, han de figurar com a existències en el tancament de l'exercici en els respectius comptes del subgrup 30, «Comercials». Aquesta regla també s'ha d'aplicar quan estiguin en camí productes, primeres matèries, etc., inclosos en els subgrups següents.

## 31. PRIMERES MATÈRIES.

### **310. Primeres matèries A.**

### **311. Primeres matèries B.**

Són les que, mitjançant elaboració o transformació, es destinen a formar part dels productes fabricats per l'entitat, subjecte de la comptabilitat.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Existències», i només han de funcionar amb motiu del tancament de l'exercici.

El seu moviment és anàleg al del subgrup 30, «Comercials».

## 32. ALTRES APROVISIONAMENTS.

### **320. Elements i conjunts incorporables.**

### **321. Combustibles.**

### **322. Recanvis.**

### **325. Materials diversos.**

### **326. Embalatges.**

### **327. Envasos.**

### **328. Material d'oficina.**

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç en l'epígraf II, «Existències», i el seu moviment és anàleg al del subgrup 30, «Comercials».

### **320. Elements i conjunts incorporables.**

Són els fabricats normalment fora de l'entitat i adquirits per aquesta per incorporar-los a la seva producció sense sotmetre'ls a transformació.

### **321. Combustibles.**

Matèries energètiques susceptibles d'emmagatzematge.

### **322. Recanvis.**

Peces destinades a ser muntades en instal·lacions, equips o màquines en substitució d'altres de semblants. S'inclouen les que tinguin un cicle d'emmagatzematge inferior a un any.

**325. Materials diversos.**

Altres matèries de consum que no s'han d'incorporar al producte fabricat. En aquest compte s'ha de comptabilitzar material de diversa índole relacionat amb l'activitat de l'entitat, subjecte de la comptabilitat.

**326. Embalatges.**

Cobertes o embolcalls, generalment irrecuperables, destinades a resguardar productes o mercaderies que s'han de transportar.

**327. Envasos.**

Recipients o vasos, normalment destinats a la venda, juntament amb el producte que contenen.

**328. Material d'oficina.**

El destinat a la finalitat que indica la seva denominació, llevat que l'entitat opti per considerar que el material d'oficina adquirit durant l'exercici és objecte de consum en aquest.

**33. PRODUCCIÓ EN CURS.****330. Productes en curs A.****331. Productes en curs B.**

Béns o serveis que, en el tancament de l'exercici, estan en fase d'elaboració o transformació i que no s'hagin de registrar en els comptes dels subgrups 34, «Productes semiacabats», o 36, «Subproductes, residus i materials recuperats».

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Existències», i només han de funcionar amb motiu del tancament de l'exercici.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar, en el tancament de l'exercici, per l'import de l'inventari d'existències inicials, amb càrrec al compte 710, «Variació d'existències de productes en curs».

b) S'han de carregar, per l'import de l'inventari d'existències al final de l'exercici que es tanca, amb abonament al compte 710, «Variació d'existències de productes en curs».

**34. PRODUCTES SEMIACABATS.****340. Productes semiacabats A.****341. Productes semiacabats B.**

Són els fabricats per l'entitat, subjecte de la comptabilitat, que han de ser objecte d'una transformació o elaboració abans de ser alienats o consumits.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Existències», i el seu moviment és anàleg al del subgrup 33, «Productes en curs».

**35. PRODUCTES ACABATS.****350. Productes acabats A.****351. Productes acabats B.**

En aquest subgrup s'han de comptabilitzar aquells productes fabricats per l'entitat, subjecte de la comptabilitat, que es destinin al consum final o a la seva utilització per altres entitats públiques o privades.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Existències», i el seu moviment és anàleg al del subgrup 33, «Productes en curs».

## 36. SUBPRODUCTES, RESIDUS I MATERIALS RECUPERATS.

- 360. Subproductes A.**
- 361. Subproductes B.**
- 365. Residus A.**
- 366. Residus B.**
- 368. Materials recuperats A.**
- 369. Materials recuperats B.**

Subproductes: els de caràcter secundari o accessori al procés principal de fabricació.

Residus: els obtinguts inevitablement i a la vegada que els productes o subproductes, quan tinguin algun valor intrínsec i puguin ser usats o venuts.

Materials recuperats: aquells que, per tenir valor intrínsec, entren novament en magatzem després d'haver estat utilitzats en el procés productiu.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Existències», i el seu moviment és anàleg al del subgrup 33, «Productes en curs».

## 37. ACTIUS CONSTRUÏTS O ADQUIRITS PER A ALTRES ENTITATS.

### 370. Actius construïts o adquirits per a altres entitats.

Actius adquirits per l'entitat, així com els construïts quan els ingressos i costos derivats de la construcció no poden ser estimats amb el suficient grau de fiabilitat, amb base en el corresponent contracte, conveni, acord o norma legal, amb l'objecte que una vegada finalitzat el procés d'adquisició o construcció d'aquests actius es transfereixi la seva titularitat necessàriament a una altra entitat, amb independència que l'entitat destinatària participi o no en el seu finançament.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Existències», i el seu moviment és anàleg al del subgrup 33, «Producció en curs».

## 38. ACTIUS EN ESTAT DE VENDA.

- 380. Actius en estat de venda.**
- 385. Altres actius en estat de venda.**

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf I, «Actius en estat de venda».

### 380. Actius en estat de venda.

Actius no financers classificats inicialment com no corrents el valor comptable dels quals s'ha de recuperar fonamentalment a través d'una transacció de venda, en lloc de pel seu ús continuat.

El seu moviment, generalment, és el següent:

a) S'ha de carregar en el moment en què es compleixin les condicions per a la seva classificació, d'acord amb el que disposa la norma de reconeixement i valoració núm. 7, «Actius en estat de venda», amb abonament als respectius comptes d'actiu no corrent.

b) S'ha d'abonar:

b.1) En el moment en què es produeixi l'alienació o disposició per una altra via de l'actiu no corrent amb càrrec, generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b.2) Si l'actiu no corrent deixa de complir els requisits per a la seva classificació com a mantingut per a la venda d'acord amb el que disposa la norma de reconeixement i valoració núm. 7, «Actius en estat de venda», amb càrrec als respectius comptes de l'actiu no corrent.

### **385. Altres actius en estat de venda.**

Béns rebuts a l'entitat com a pagament de deutes de tercers.  
El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en el moment de l'alta dels béns amb abonament al compte 438, «Drets cancel·lats de pressupost corrent», o 439, «Drets cancel·lats de pressupostos tancats», quan els béns es reben per a la cancel·lació de drets de cobrament pressupostaris o al compte representatiu del crèdit no pressupostari, si s'escau.

b) S'ha d'abonar:

b.1) En el moment en què es produeixi la seva alienació o disposició per una altra via, amb càrrec generalment al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b.2) En el moment en què es decideixi la seva incorporació a l'actiu no corrent amb càrrec al compte que correspongui en funció de la seva naturalesa.

### **39. DETERIORAMENT DE VALOR D'EXISTÈNCIES I ALTRES ACTIUS EN ESTAT DE VENDA.**

**390. Deteriorament de valor de mercaderies.**

**391. Deteriorament de valor de primeres matèries.**

**392. Deteriorament de valor d'altres aprovisionaments.**

**393. Deteriorament de valor de producció en curs.**

**394. Deteriorament de valor de productes semiacabats.**

**395. Deteriorament de valor de productes acabats.**

**396. Deteriorament de valor de subproductes, residus i materials recuperats.**

**397. Deteriorament de valor d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.**

**398. Deteriorament d'actius en estat de venda.**

Expressió comptable de les correccions valoratives motivades per pèrdues reversibles per deteriorament de les existències i altres actius en estat de venda.

Els comptes d'aquest subgrup han de minorar en l'actiu corrent del balanç la partida a què corresponguin.

### **390/.../397. Deteriorament de valor de...**

Import de les pèrdues reversibles per deteriorament de les existències en el tancament de l'exercici, es posen de manifest amb motiu de l'inventari d'aquestes existències.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar, per la dotació que es realitzi en l'exercici que es tanca, amb càrrec al compte 693, «Pèrdues per deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda».

b) S'han de carregar, per la dotació efectuada en l'exercici precedent, amb abonament al compte 793, «Reversió del deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda».

### **398. Deteriorament d'actius en estat de venda.**

Expressió comptable de les correccions de valor produïdes per pèrdues reversibles dels actius en estat de venda.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'import del deteriorament, si s'escau, dels actius no corrents que es reclassifiquin a actius en estat de venda, amb abonament al compte del subgrup 29 «Deteriorament de valor d'actius no corrents» que correspongui,

a.2) Per l'import del deteriorament estimat amb càrrec al subcompte 6938, «Pèrdues per deteriorament d'actius en estat de venda».

b) S'ha de carregar:

b.1) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 7938, «Reversió del deteriorament d'actius en estat de venda».

b.2) Quan s'alieni l'actiu en estat de venda o es doni de baixa per qualsevol altre motiu amb abonament al compte que correspongui del subgrup 38, «Actius en estat de venda».

## Grup 4

### Creditors i deutors

Comptes a cobrar i a pagar derivades d'operacions realitzades amb tercers, que tinguin l'origen en la gestió ordinària de l'entitat i els comptes de les administracions públiques.

Els actius financers i els passius financers inclosos en aquest grup s'han de classificar, amb caràcter general, als efectes de la seva valoració, en les categories de crèdits i partides a cobrar i dèbits i partides a pagar, respectivament.

#### 40. CREDITORS PRESSUPOSTARIS.

##### **400. Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent.**

4000. Operacions de gestió.

4001. Altres comptes a pagar.

4002. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.

4003. Altres deutes.

##### **401. Creditors per obligacions reconegudes. Pressupostos de despeses tancades.**

##### **405. Creditors per operacions comercials. Pressupost corrent.**

##### **406. Creditors per operacions comercials. Pressupostos tancats.**

Obligacions a pagar a càrrec de l'entitat com a conseqüència de l'execució del pressupost.

##### **400. Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent.**

Obligacions reconegudes durant el període de vigència del pressupost amb càrrec als crèdits que hi figuren.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris atenent l'origen o naturalesa de les obligacions.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar.», llevat del subcompte 4002, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades», que ha de figurar a l'epígraf III, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades» i el subcompte 4003, «Altres deutes», que ha de figurar a l'epígraf II, «Deutes a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per les obligacions pressupostàries reconegudes, amb càrrec a:

a.1) Comptes del grup 1, «Finançament bàsic», en els casos, entre d'altres, de reemborsament anticipat del passiu a llarg termini, així com, si s'escau, en els de devolució anticipada de fiances i dipòsits rebuts a llarg termini.

a.2) Comptes del grup 2, «Actiu no corrent», per les inversions realitzades en immobilitzat intangible, material, financer, inversions immobiliàries, i si s'escau, per la constitució de fiances i dipòsits a llarg termini.



a.3) Comptes del grup 5, «Comptes financers», en els casos de reemborsament del passiu a curt termini, inversions financeres a curt termini, així com, si s'escau, la constitució de fiances i dipòsits a curt termini.

a.4) Comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», per les compres d'existències, les despeses i les pèrdues.

a.5) El compte 411, «Creditors per periodificació de despeses pressupostàries», quan en el venciment de l'obligació s'expedeixi el corresponent acte de reconeixement i liquidació.

a.6) El compte 413, «Creditors per operacions pendents d'aplicar a pressupost», quan es reconegui i liquidi l'obligació que ha quedat pendent d'imputar a pressupost.

a.7) El compte 447 «Deutors per provisions de fons a justificar», en el moment de la tramitació de la proposta de pagament corresponent a lliuraments de fons amb el caràcter de pagaments a justificar, quan el caixer pagador és un òrgan aliè a l'entitat comptable.

a.8) El subcompte 5750, «Bancs i institucions de crèdit. Pagaments a justificar», pels reintegraments de pagaments a justificar que, d'acord amb la normativa que li sigui aplicable, s'hagin d'imputar a pressupost de despeses. Aquest assentament té signe negatiu.

a.9) Els subcomptes 5584, «Lliuraments per a pagaments a justificar pendents de pagament», o 5585, «Lliuraments per a la reposició d'avançaments de caixa fixa pendents de pagament», pel lliurament de fons amb el caràcter de «pagaments a justificar» o per a reposicions d'avançaments de caixa fixa respectivament, quan el caixer pagador està integrat orgànicament a l'entitat comptable.

a.10) El compte 634, «Ajustos negatius en la imposició indirecta», per l'import de la regularització anual.

En el cas d'anul·lació d'obligacions reconegudes a l'assentament a realitzar ha de ser idèntic però de signe negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per l'import dels pagaments efectuats en efectiu, o al compte 557, «Formalització», pels pagaments virtuals.

b.2) El compte 410, «Creditors per IVA suportat», per l'import de la regularització anual negativa de la imposició indirecta.

b.3) El compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», per l'import dels reintegraments relatius al pressupost de despeses en vigor quan la normativa pressupostària aplicable a l'entitat, subjecte comptable, així ho prevegi. Aquest assentament és de signe negatiu.

La suma del seu haver ha d'indicar el total d'obligacions pressupostàries reconegudes durant l'exercici. La del seu deure, el total d'obligacions pressupostàries el pagament de les quals s'ha fet efectiu.

El seu saldo, creditor, ha de recollir l'import d'obligacions reconegudes pendents de pagament. El dia 1 de gener, a l'assentament d'obertura, el saldo d'aquest compte el 31 de desembre anterior ha d'aparèixer directament, sense necessitat de cap assentament, en el compte 401, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupostos de despeses tancats».

#### **401. Creditors per obligacions reconegudes. Pressupostos de despeses tancats.**

Recull l'1 de gener el saldo d'obligacions reconegudes amb càrrec a crèdits de pressupostos vigents en exercicis anteriors, el pagament de les quals no ha estat fet efectiu el 31 de desembre del precedent.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», o bé al compte de balanç al qual la despesa pressupostària s'hagi imputat, per la modificació del saldo inicial de les obligacions reconegudes en exercicis anteriors que sigui conseqüència d'errors. En el cas de modificació d'obligacions amb origen en despeses econòmiques i de poca importància relativa es pot abonar amb càrrec als comptes de despeses per naturalesa que corresponguin.

Aquest assentament s'ha de fer en positiu o negatiu en funció del signe de la modificació.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per l'import dels pagaments realitzats en efectiu, o al compte 557, «Formalització», pels pagaments virtuals.

b.2) El compte 778, «Ingressos excepcionals», per l'import de les prescripcions que s'hagin produït.

La suma del seu haver ha d'indicar el total d'obligacions reconegudes amb càrrec a pressupostos d'exercicis tancats el pagament de les quals no ha estat fet efectiu en finalitzar l'exercici anterior. La del seu deure, el total de pagaments realitzats durant l'exercici, corresponents a obligacions de pressupostos tancats més el total d'obligacions prescrites.

El seu saldo, creditor, ha de recollir el total d'obligacions pendents de pagament corresponents a pressupostos tancats.

#### **405. Creditors per operacions comercials. Pressupost corrent.**

Recull les obligacions reconegudes durant el període de vigència del pressupost com a conseqüència d'operacions comercials. Aquest compte només s'ha d'utilitzar en aquelles entitats el pressupost d'ingressos de les quals inclogui el resultat d'operacions comercials.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec a:

a.1) Comptes del subgrup 60, «Compres», excepte els comptes 608, «Devolucions de compres i operacions similars», i 609, «Ràpels per compres», per les obligacions reconegudes.

a.2) El compte 708, «Devolucions de vendes i operacions similars», al reconeixement de l'obligació, per vendes que són tornades pels clients, quan hagin estat cobrades.

a.3) El compte 709, «Ràpels sobre vendes», en el reconeixement de l'obligació com a conseqüència dels concedits als clients.

a.4) Comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», quan en aquests comptes s'imputin despeses de tipus comercial.

a.5) Comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», per l'anul·lació d'ingressos de tipus comercial, quan hagin estat cobrats.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pels pagaments derivats d'operacions comercials.

b.2) El compte 606, «Descomptes sobre compres per pagament immediat», pels descomptes concedits no inclosos en factura, de compres que no hagin estat pagades.

b.3) El compte 608, «Devolucions de compres i operacions similars», per l'import de les devolucions de compres que no hagin estat pagades.

b.4) Comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», quan s'anul·lin despeses de tipus comercial que no hagin estat pagades.

El seu saldo, creditor, ha de recollir les obligacions reconegudes per operacions comercials pendents de pagament.

El dia 1 de gener, a l'assentament d'obertura, el saldo d'aquest compte el 31 de desembre anterior ha de formar part del saldo inicial del compte 406, «Creditors per operacions comercials. Pressupostos tancats». Aquesta operació s'ha de realitzar directament, sense necessitat d'assentament.

#### **406. Creditors per operacions comercials. Pressupostos tancats.**

Recull l'1 de gener el saldo d'obligacions reconegudes en exercicis anteriors com a conseqüència d'operacions comercials, el pagament de les quals no ha estat fet efectiu el 31 de desembre de l'exercici precedent. Aquest compte només s'ha d'utilitzar en aquelles entitats el pressupost d'ingressos de les quals inclogui el resultat d'operacions comercials.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», per la modificació del saldo inicial de les obligacions reconegudes en exercicis anteriors com a conseqüència d'errors. En el cas que l'operació tingui poca importància relativa es pot abonar amb càrrec als comptes de despeses per naturalesa que correspongui.

Aquest assentament s'ha de realitzar en positiu o negatiu en funció del signe de la modificació.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pels pagaments realitzats.

b.2) El compte 606, «Descomptes sobre compres per pagament immediat», pels descomptes concedits no inclosos en factura, de compres que no hagin estat pagades.

b.3) El compte 608, «Devolucions de compres i operacions similars», per l'import de les devolucions de compres que no hagin estat pagades.

b.4) Comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», quan s'anul·lin despeses de tipus comercial que no hagin estat pagades.

b.5) El compte 778, «Ingressos excepcionals», per l'import de les prescripcions que s'hagin produït.

El seu saldo, creditor, representa les obligacions reconegudes en exercicis anteriors per operacions comercials pendents de pagament.

#### **41. CREDITORS NO PRESSUPOSTARIS.**

**410. Creditors per IVA suportat.**

**411. Creditors per periodificació de despeses pressupostàries.**

**412. Creditors per obligacions reconegudes. Avançaments de tresoreria.**

**413. Creditors per operacions pendents d'aplicar a pressupost.**

**416. Avançaments per a actius construïts o adquirits per a altres entitats.**

**418. Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions.**

**419. Altres creditors no pressupostaris.**

4190. Creditors per pagaments en ferm pendents de realitzar.

4199. Altres creditors no pressupostaris.

## **410. Creditors per IVA suportat.**

Compte creditor que recull els deutes amb tercers corresponents a un impost sobre el valor afegit (IVA) suportat, que tingui la condició de deduïble, que s'origina per l'adquisició de béns o serveis.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Al compte 472, «Hisenda pública, IVA suportat», a través dels seus divisionaris, per l'import de l'IVA suportat i deduïble en les adquisicions.

a.2) Al compte 472, «Hisenda pública, IVA suportat», a través dels seus divisionaris, per l'import de l'IVA suportat i deduïble corresponent a les operacions anul·lades. Aquest assentament és de signe negatiu.

a.3) A comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pel reintegrament de les operacions anul·lades el pagament de les quals s'hagi produït amb anterioritat.

a.4) Al compte 472, «Hisenda pública, IVA suportat», a través dels seus divisionaris, per l'import de l'IVA suportat i deduïble corresponent a la regularització practicada en els casos d'aplicació de la regla de prorrata. És un assentament amb signe negatiu si l'IVA suportat i deduïble calculat conforme a la prorrata provisional és superior al calculat conforme a la prorrata definitiva. L'import així abonat s'ha de cancel·lar contra comptes de deutors o de creditors pressupostaris, segons que la regularització doni lloc a un ajust de signe positiu o negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pel pagament realitzat als creditors.

El seu saldo, creditor, ha de recollir l'import de l'IVA suportat que té la condició de deduïble pendent de pagament als creditors.

## **411. Creditors per periodificació de despeses pressupostàries.**

Compte creditor que recull les obligacions no vençudes al final d'exercici derivades de despeses meritedes o béns i serveis efectivament rebuts durant aquest exercici.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import dels béns i serveis corresponents amb càrrec a comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», o del grup 2, «Actiu no corrent», representatives d'aquests.

b) S'ha de carregar amb abonament a comptes del subgrup 40, «Creditors pressupostaris», per l'expedició de l'acte formal administratiu de reconeixement i liquidació de l'obligació.

El seu saldo, creditor, ha de recollir l'import de les obligacions no vençudes a fi d'exercici derivades de despeses meritedes o béns i serveis efectivament rebuts durant aquest exercici.

## **412. Creditors per obligacions reconegudes. Avançaments de tresoreria.**

Recull les obligacions reconegudes amb càrrec a crèdits figurats per a la concessió d'avançaments de tresoreria, d'acord amb la normativa pressupostària aplicable a l'entitat.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per les obligacions reconegudes, amb càrrec a:

a.1) Comptes del grup 1, «Finançament bàsic», en els casos, entre d'altres, de reemborsament del passiu a llarg termini, així com, si s'escau, en els de devolució de fiances i dipòsits rebuts a llarg termini.

a.2) Comptes del grup 2, «Actiu no corrent», per les inversions realitzades en immobilitzat intangible, material, financer, inversions immobiliàries i, si s'escau, per la constitució de fiances i dipòsits a llarg termini.

a.3) Comptes del grup 5, «Comptes financers», en els casos de reemborsament del passiu a curt termini, inversions financeres temporals, així com, si s'escau, la constitució de fiances i dipòsits a curt termini.

a.4) Comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», per les compres d'existències, per les despeses i les pèrdues.

En el cas d'anul·lació d'obligacions reconegudes s'ha de fer un idèntic assentament però de signe contrari.

b) S'ha de carregar amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per l'import dels pagaments efectuats.

c) En la cancel·lació dels avançaments de tresoreria, s'ha abonar amb càrrec a comptes dels grups 1, «Finançament bàsic», 2, «Actiu no corrent», 5, «Comptes financers», o 6, «Compres i despeses per naturalesa», segons la naturalesa de la despesa a la qual s'ha d'aplicar l'avançament, i s'ha de carregar amb abonament al compte 557, «Formalització», pels pagaments realitzats. Tots dos assentaments són de signe negatiu.

La suma del seu haver ha d'indicar el total d'obligacions reconegudes amb càrrec a avançaments de tresoreria. La del seu haver, el total de pagaments realitzats.

El seu saldo, creditor, ha de recollir les obligacions reconegudes pendents de pagament amb càrrec a crèdits consignats per a la concessió d'avançaments de tresoreria.

Nota: els crèdits consignats per a la concessió d'avançaments de tresoreria no estan subjectes a delimitació temporal, per la qual cosa poden ser utilitzats fins que els avançaments esmentats siguin cancel·lats. És per això que a l'assentament d'obertura d'un exercici aquest compte ha de figurar per les sumes del deure i de l'haver que presenti abans del tancament de l'exercici anterior.

### **413. Creditors per operacions pendents d'aplicar a pressupost.**

Compte creditor que recull les obligacions derivades de despeses realitzades o béns i serveis rebuts, per a les quals no s'ha produït la seva aplicació a pressupost, de manera que aquest és procedent.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, almenys al 31 de desembre, amb càrrec als comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», o als comptes de balanç representatius de les despeses pressupostàries realitzades.

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», quan es produeixi l'aplicació a pressupost.

b.2) Al compte 5581, «Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendents de justificació», quan es reposi l'avançament de caixa fixa, per les despeses d'aquest reconegudes prèviament, quan l'entitat hagi optat per registrar de forma individualitzada els pagaments a tercers amb càrrec a l'avançament.

c) Al final de l'exercici, quan l'entitat hagi optat per registrar els moviments en els comptes de tresoreria relatius a avançaments de caixa fixa mitjançant regularitzacions periòdiques, s'ha de carregar per les despeses meritades i no justificades a l'esmentada data amb abonament a comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa» i

simultàniament s'ha d'abonar per les despeses meritades que estaven pendents de justificació en finalitzar l'exercici anterior, amb càrrec als comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa» que correspongui.

El seu saldo, creditor, ha de recollir les obligacions pendents d'aplicar a pressupost.

#### **416. Avançaments per a actius construïts o adquirits per a altres entitats.**

Recull els avançaments rebuts per a la construcció o adquisició d'actius per a altres entitats.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import de l'avançament rebut amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b) S'ha de carregar amb abonament al subcompte del compte 707, «Ingressos per actius construïts o adquirits per a altres entitats», que correspongui, en funció del criteri d'imputació dels ingressos, bé en el moment en què es realitzi la part d'obra corresponent o en el moment en què es lliurin els actius a l'entitat destinatària d'aquests, segons sigui procedent.

El seu saldo, creditor, ha de recollir els avançaments de fons pendents d'aplicar a la construcció o adquisició d'actius per a altres entitats.

#### **418. Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions.**

Compte creditor que recull les obligacions de pagar quantitats derivades d'ingressos pressupostaris prèviament recaptats, com a conseqüència d'haver-se dictat el corresponent acord de devolució.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en el moment que es dicti l'acord de devolució d'ingressos, amb càrrec a comptes dels grups 1, «Finançament bàsic», 2, «Actiu no corrent», 5, «Comptes financers», 6, «Compres i despeses per naturalesa», o 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», segons l'origen de la devolució o, si s'escau, al compte 585, «Provisió a curt termini per a devolució d'ingressos».

b) S'ha de carregar amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pels pagaments realitzats.

La suma del seu haver ha d'indicar el total d'obligacions reconegudes per devolució d'ingressos, és a dir, el total d'acords de devolució dictats en l'exercici més aquells que, dictats en exercicis anteriors, estaven pendents de pagament al seu començament. La del seu deure, el total de les devolucions efectuades.

El seu saldo, creditor, ha de recollir l'import de les obligacions pendents de pagament per devolució d'ingressos i altres minoracions.

#### **419. Altres creditors no pressupostaris.**

Recull la resta de creditors no pressupostaris, no inclosos en els comptes anteriors.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

Funciona a través dels seus divisionaris.

4190. Creditors per pagaments en ferm pendents de realitzar.

Recull els creditors per pagaments en ferm pendents al final d'exercici.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Pels saldos per a pagaments de nòmines pendents d'utilitzar a la data de regularització, amb càrrec al subcompte 5760, «Bancs i institucions de crèdit. Pagament de nòmines».

a.2) Pels saldos per a pagaments en ferm pendents d'utilitzar a la data de regularització, amb càrrec al subcompte 5761, «Bancs i institucions de crèdit. Altres pagaments en ferm».

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels saldos per a pagaments de nòmines que estaven pendents d'utilitzar al final del període anterior, amb abonament al subcompte 5760, «Bancs i institucions de crèdit. Pagament de nòmines».

b.2) Pels saldos per a pagaments en ferm que estaven pendents d'utilitzar al final del període anterior, amb abonament al subcompte 5761, «Bancs i institucions de crèdit. Altres pagaments en ferm».

El seu saldo, creditor, ha de recollir els saldos pendents d'utilitzar a la data de regularització en comptes per a pagaments en ferm.

4199. Altres creditors no pressupostaris.

Recull la resta de creditors no pressupostaris no inclosos en els subcomptes anteriors.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, pels cobraments efectuats, amb càrrec al compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons escaigui.

b) S'ha de carregar, pels pagaments efectuats, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

El seu saldo, creditor, ha de recollir el que té pendent de satisfer per aquest concepte.

43. DEUTORS PRESSUPOSTARIS.

**430. Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent.**

4300. Operacions de gestió.

4301. Altres comptes a cobrar.

4302. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

4303. Altres inversions financeres.

**431. Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats.**

**433. Drets anul·lats de pressupost corrent.**

4330. Per anul·lació de liquidacions.

4332. Per ajornament i fraccionament.

4339. Per devolució d'ingressos.

**434. Drets anul·lats de pressupostos tancats.**

4340. Per anul·lació de liquidacions.

4342. Per ajornament i fraccionament.

- 435. Deutors per operacions comercials. Pressupost corrent.**
- 436. Deutors per operacions comercials. Pressupostos tancats.**
- 437. Devolució d'ingressos.**
- 438. Drets cancel·lats de pressupost corrent.**
  - 4380. Per cobraments en espècie.
  - 4381. Per insolvències i altres causes.
- 439. Drets cancel·lats de pressupostos tancats.**
  - 4390. Per cobraments en espècie.
  - 4391. Per insolvències i altres causes.
  - 4392. Per prescripció.

Drets reconeguts a favor de l'entitat, com a conseqüència de l'execució del pressupost.

Si l'entitat ho considera oportú, els comptes d'aquest subgrup 43, «Deutors pressupostaris», poden funcionar a través de divisionaris en funció del procediment d'exacció dels drets.

**430. Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent.**

Compte deutor que recull els drets reconeguts durant el període de vigència del pressupost i imputats a aquest.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar», llevat del subcompte 4302, «Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades» que ha de figurar a l'epígraf IV, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», i el subcompte 4303, «Altres inversions financeres», que ha de figurar a l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris, atenent l'origen o la naturalesa dels drets.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, pel reconeixement dels drets a cobrar, amb abonament a:

a.1) Comptes del grup 1, «Finançament bàsic», en els casos, entre d'altres, de formalització d'operacions d'endeutament a llarg termini, així com, si s'escau, la constitució de fiances i dipòsits rebuts a llarg termini.

a.2) Comptes del grup 2, «Actiu no corrent», per l'alienació d'immobilitzat intangible, material, financer, inversions immobiliàries, reintegrament anticipat de crèdits, així com, si s'escau, per la cancel·lació anticipada de fiances i dipòsits constituïts a llarg termini.

a.3) Comptes del grup 5, «Comptes financers», per la formalització d'operacions d'endeutament, alienació d'inversions financeres temporals, reintegrament de crèdits concedits, així com, si s'escau, la constitució de fiances i dipòsits rebuts a curt termini.

a.4) Comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», per la venda d'existències, els ingressos i els beneficis.

a.5) Comptes del subgrup 38, «Actius en estat de venda» per la venda dels actius esmentats.

a.6) Comptes del subgrup 94, «Ingressos per subvencions» pel reconeixement i recaptació del dret derivat de subvencions imputades al patrimoni net.

a.7) El subcompte 2521, «Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament», en la cancel·lació anticipada.

a.8) El compte 443, «Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament», en l'exercici del venciment del dret a cobrar o, en la cancel·lació anticipada d'aquest.

a.9) Els comptes 441, «Deutors per ingressos meritats», i 445, «Impostos meritats pendents de liquidar», quan es dicti l'acord de reconeixement del dret.



a.10) El subcompte 5750, «Banc i institucions de crèdit. Pagaments a justificar», per reintegraments de pagaments a justificar que, d'acord amb la normativa aplicable al subjecte comptable, siguin imputables al pressupost d'ingressos.

a.11) El compte 639, «Ajustos positius en la imposició indirecta», per l'import de la regularització anual.

a.12) Els comptes de despeses per naturalesa que correspongui, pels reintegraments de pagaments que s'hagin d'imputar al pressupost d'ingressos, llevat dels que derivin d'errors, que s'han de registrar en el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», o els que tinguin poca importància relativa, que s'han de registrar en el compte 773, «Reintegraments».

b) S'ha d'abonar amb càrrec a:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pel cobrament de drets reconeguts en l'exercici corrent.

b.2) El compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», en el moment de l'aplicació definitiva d'aquells ingressos aplicats transitòriament en l'esmentat compte.

b.3) El compte 410, «Creditors per IVA suportat», per l'import de la regularització anual positiva de la imposició indirecta.

b.4) El compte 433, «Drets anul·lats de pressupost corrent», per la regularització dels drets anul·lats. Aquest assentament es fa a fi d'exercici, i a través dels divisionaris del compte 433, a excepció del 4339, «Per devolució d'ingressos».

b.5) El compte 438, «Drets cancel·lats de pressupost corrent», per la regularització dels drets cancel·lats. Aquest assentament es fa al final d'exercici, i a través dels seus divisionaris.

La suma del seu deure ha d'indicar el total de drets liquidats en l'exercici. La del seu haver, abans dels assentaments de regularització, els drets liquidats en l'exercici cobrats durant aquest.

El seu saldo, deutor, ha de recollir, després de la regularització, l'import dels drets liquidats en l'exercici pendents de cobrament. El dia 1 de gener, a l'assentament d'obertura, el saldo d'aquest compte a 31 de desembre anterior ha de formar part del saldo inicial del compte 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats». Aquesta operació s'ha de realitzar directament, sense necessitat de cap assentament.

#### **431. Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats.**

Recull l'1 de gener l'import dels drets reconeguts en exercicis anteriors, el cobrament dels quals no ha estat fet efectiu el 31 de desembre del precedent.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», o bé al compte de balanç al qual l'ingrés pressupostari s'hagi imputat, per la modificació del saldo entrant dels drets reconeguts en exercicis anteriors com a conseqüència d'errors. En el cas que l'operació tingui poca importància relativa, es pot abonar amb càrrec als comptes d'ingressos que per naturalesa correspongui.

Aquest assentament s'ha de realitzar en positiu o negatiu en funció del signe de la rectificació.

b) S'ha d'abonar amb càrrec:

b.1) A Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pel cobrament dels drets reconeguts en exercicis anteriors.

b.2) Al compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», en el moment de l'aplicació definitiva dels ingressos aplicats transitòriament en l'esmentat compte.

b.3) Al compte 434, «Drets anul·lats de pressupostos tancats», per la regularització, al final d'exercici, dels drets anul·lats, a través dels seus divisionaris.

b.4) Al compte 439, «Drets cancel·lats de pressupostos tancats», per la regularització, al final d'exercici, dels drets cancel·lats, a través dels seus divisionaris.

La suma del seu deure ha d'indicar el total de drets reconeguts en exercicis anteriors i que l'1 de gener estaven pendents de cobrament. La del seu haver, abans dels assentaments de regularització, el total de drets cobrats durant l'exercici.

El seu saldo, deutor, ha de recollir, després de la regularització, els drets liquidats en exercicis anteriors pendents de cobrament.

### **433. Drets anul·lats de pressupost corrent.**

Recull anul·lacions de drets reconeguts.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Als comptes d'imputació que figuren a l'apartat a) del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», per l'anul·lació de drets per anul·lació de liquidacions.

a.2) Al compte 443, «Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament», o el subcompte 2521, «Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament», representatius dels crèdits a curt i a llarg termini que sorgeixen com a conseqüència de l'anul·lació de drets pressupostaris per ajornament i fraccionament.

a.3) Al compte 437, «Devolució d'ingressos», per l'anul·lació de drets per devolució d'ingressos, una vegada s'hagi efectuat el seu pagament.

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», al final d'exercici, per la regularització dels drets anul·lats excepte els que s'hagin anul·lat per devolució d'ingressos.

b.2) Al compte 437, «Devolució d'ingressos», al final d'exercici, pel saldo del subcompte 4339, «Drets anul·lats de pressupost corrent. Per devolució d'ingressos», com a conseqüència de la regularització dels drets anul·lats per devolució d'ingressos.

El seu saldo, creditor, abans de la regularització, ha de recollir els drets anul·lats en l'exercici, corresponents a drets reconeguts en aquest.

### **434. Drets anul·lats de pressupostos tancats.**

Recull anul·lacions de drets reconeguts en exercicis anteriors que figurin pendents de cobrament en el compte 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Al compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», o bé el compte de balanç al qual l'ingrés pressupostari s'hagi imputat, per l'anul·lació de drets per anul·lació de liquidacions. En el cas que l'operació tingui poca importància relativa, es pot abonar amb càrrec als comptes d'ingressos per naturalesa que correspongui.

a.2) Al compte 443, «Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament», o el subcompte 2521, «Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament», representatius dels crèdits a curt i a llarg termini que sorgeixen com a conseqüència de l'anul·lació de drets pressupostaris per ajornament i fraccionament.

b) S'ha de carregar amb abonament al 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats», per la regularització dels drets anul·lats. Aquest assentament s'ha de fer al final de l'exercici.

El seu saldo, creditor, abans de la regularització, ha de recollir les anul·lacions que s'efectuïn durant l'exercici, de drets liquidats en exercicis anteriors.

#### **435. Deutors per operacions comercials. Pressupost corrent.**

Recull els drets reconeguts durant el període de vigència del pressupost com a conseqüència d'operacions comercials. Aquest compte només s'ha de fer servir en les entitats el pressupost d'ingressos de les quals inclogui el resultat d'operacions comercials.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament:

a.1) A comptes del subgrup 70, «Vendes i ingressos per actius construïts o adquirits per a altres entitats», excepte el 708, «Devolucions de vendes i operacions similars», i 709, «Ràpels sobre vendes», pels drets reconeguts.

a.2) Al compte 608, «Devolucions de compres i operacions similars», en reconèixer els drets per compres que són tornades als proveïdors, quan hagin estat pagades.

a.3) Al compte 609, «Ràpels per compres», en reconèixer els drets concedits a l'entitat pels proveïdors.

a.4) A comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», als quals s'imputin ingressos de tipus comercial.

a.5) A comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», en reconèixer els drets per anul·lacions de despeses de tipus comercial, quan hagin estat pagats.

b) S'ha d'abonar amb càrrec a:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pels cobraments.

b.2) El compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», en el moment de l'aplicació definitiva d'aquells ingressos aplicats transitòriament en el compte esmentat.

b.3) El compte 667, «Pèrdues de crèdits incobrables», per les insolvències fermes.

b.4) El compte 708, «Devolucions de vendes i operacions similars», per l'import de les devolucions de vendes que no hagin estat cobrades.

b.5) Comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», quan s'anul·lin ingressos de tipus comercial que no hagin estat cobrats.

El seu saldo, deutor, ha de recollir els drets liquidats durant l'exercici per operacions comercials, que estan pendents de cobrament.

El dia 1 de gener en l'assentament d'obertura, el saldo d'aquest compte, el 31 de desembre anterior, ha de formar part del saldo inicial del compte 436, «Deutors per operacions comercials. Pressupostos tancats». Aquesta operació s'ha de realitzar directament, sense necessitat d'assentament.

#### **436. Deutors per operacions comercials. Pressupostos tancats.**

Recull l'1 de gener el saldo de drets reconeguts per operacions comercials en exercicis anteriors pendents de cobrament el 31 de desembre anterior.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», o bé al compte de balanç al qual l'ingrés pressupostari s'hagi imputat, per la rectificació del saldo entrant dels drets reconeguts en exercicis anteriors. En el cas que l'operació tingui poca importància relativa es pot abonar amb càrrec als comptes d'ingressos per naturalesa que correspongui.

Aquest assentament s'ha de fer en positiu o negatiu en funció del signe de la rectificació.

b) S'ha d'abonar amb càrrec:

b.1) A comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pels cobraments.

b.2) Al compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», en el moment de l'aplicació definitiva d'aquells ingressos aplicats transitòriament en el compte esmentat.

b.3) Al compte 667, «Pèrdues de crèdits incobrables», per les insolvències fermes.

b.4) Al compte 708, «Devolucions de vendes i operacions similars», per l'import de les devolucions de vendes que no hagin estat cobrades.

b.5) A comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», o el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», per l'anul·lació d'ingressos comercials que no hagin estat cobrats.

El seu saldo, deutor, ha de recollir l'import de drets liquidats per operacions comercials en exercicis anteriors que estan pendents de cobrament.

#### **437. Devolució d'ingressos.**

Recull l'import de les devolucions d'ingressos efectuades durant l'exercici.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte 433, «Drets anul·lats de pressupost corrent», a través del seu divisionari 4339, «Per devolució d'ingressos», per les devolucions d'ingressos pagades.

b) S'ha d'abonar, pel seu saldo, amb càrrec al subcompte 4339, amb motiu de la regularització de les devolucions d'ingressos realitzades durant l'exercici. Aquest assentament s'ha d'efectuar al final d'exercici.

El seu saldo, deutor, abans de la regularització, ha de recollir el total de devolucions efectuades en l'exercici.

#### **438. Drets cancel·lats de pressupost corrent.**

Recull les cancel·lacions de drets reconeguts, produïdes com a conseqüència d'adjudicacions de béns en pagament de deutes, altres cobraments en espècie i per insolvències i altres causes.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec a:

a.1) El compte o comptes de balanç representatius del bé o béns rebuts, per la cancel·lació de drets per cobraments en espècie.

a.2) El compte 667, «Pèrdues de crèdits incobrables», per la cancel·lació de drets per insolvències.

a.3) El compte 651, «Subvencions», per la cancel·lació de drets per condonació d'aquests.

a.4) El compte d'imputació que correspongui per la cancel·lació de drets per altres causes.

b) S'ha de carregar amb abonament al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», al final d'exercici per la regularització dels drets cancel·lats.

El seu saldo, creditor, abans de la regularització, ha de recollir els drets cancel·lats en espècie i per insolvències i altres causes en l'exercici, corresponents a drets reconeguts en aquest.

#### **439. Drets cancel·lats de pressupostos tancats.**

Recull cancel·lacions de drets reconeguts en exercicis anteriors que figurin pendents de cobrament en el compte 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats», produïts com a conseqüència d'adjudicacions de béns en pagament de deutes, altres cobraments en espècie, per insolvències i altres causes i per prescripció.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Al compte de balanç representatiu del bé o dret rebut, per la cancel·lació de drets per cobraments en espècie.

a.2) Al compte 667, «Pèrdues de crèdits incobrables», en el cas de cancel·lació per insolvència del deutor o prescripció.

a.3) Al compte 651, «Subvencions», per la cancel·lació de drets per condonació d'aquests.

a.4) Al compte d'imputació que correspongui per la cancel·lació de drets per altres causes.

b) S'ha de carregar amb abonament al compte 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats», al final d'exercici per la regularització dels drets cancel·lats.

El seu saldo, creditor, abans de la regularització, ha de recollir les cancel·lacions en espècie, insolvències i altres causes i prescripció que s'efectuïn durant l'exercici, de drets liquidats en exercicis anteriors.

#### **44. DEUTORS NO PRESSUPOSTARIS.**

**440. Deutors per IVA repercutit.**

**441. Deutors per ingressos meritats.**

**442. Deutors per servei de recaptació.**

**443. Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament.**

4430. Operacions de gestió.

4431. Altres comptes a cobrar.

4432. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

4433. Altres inversions financeres.

**445. Impostos meritats pendents de liquidar.**

**446. Deutors per actius construïts per a altres entitats pendents de certificar.**

**447. Deutors per provisions de fons a justificar.**

**449. Altres deutors no pressupostaris.**

**440. Deutors per IVA repercutit.**

Compte deutor que recull els deutes de tercers corresponents a un impost sobre el valor afegit (IVA) repercutit com a conseqüència de lliurament de béns o prestació de serveis.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament:

a.1) Al compte 477, «Hisenda pública, IVA repercutit», a través dels seus divisionaris, per l'import de l'IVA repercutit al lliurament de béns o prestació de serveis.

a.2) Al compte 477, «Hisenda pública, IVA repercutit», a través dels seus divisionaris, en assentament de signe negatiu, per l'import de l'IVA repercutit corresponent a operacions anul·lades.

a.3) A comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per l'import reintegrat en les operacions anul·lades que havien estat cobrades amb anterioritat.

b) S'ha d'abonar amb càrrec a:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o el compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», segons correspongui, per l'ingrés de l'IVA repercutit.

b.2) El compte 667, «Pèrdues de crèdits incobrables», en cas d'insolvències o de prescripció.

El seu saldo, deutor, ha de recollir l'import de l'IVA repercutit pendent d'ingressar pels deutors.

#### **441. Deutors per ingressos meritats.**

Crèdits derivats d'ingressos meritats i no exigits no recollits en altres comptes d'aquest Pla.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

El seu moviment és el següent:

a) Per la meritació de l'operació o almenys en el tancament de l'exercici, s'ha de carregar amb abonament al compte corresponent del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa» o del grup 9 «Ingressos imputats al patrimoni net».

b) S'ha d'abonar quan es dicti l'acord de reconeixement del dret amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

#### **442. Deutors per servei de recaptació.**

Aquest compte recull els crèdits a favor de l'entitat sorgits com a conseqüència d'ingressos que es realitzin en les entitats encarregades de la gestió de cobrament, sempre que, d'acord amb els procediments de gestió establerts, la comptabilització dels esmentats ingressos sigui anterior a la recepció material dels fons corresponents a aquests.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, pel naixement del crèdit a favor de l'entitat, amb abonament a:

a.1) Comptes que corresponguin segons la naturalesa dels ingressos.

a.2) El compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», en el cas en què correspongui o així escaigui d'acord amb els procediments d'aplicació d'ingressos utilitzats.

b) S'ha d'abonar, en el moment del cobrament, amb càrrec al compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons correspongui.

El seu saldo, deutor, ha de recollir l'import pendent d'ingressar.

#### **443. Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament.**

Recull drets a cobrar amb venciment a curt termini procedents d'anul·lacions per ajornament i fraccionament de drets reconeguts en els comptes 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats».

Ha de funcionar, a través dels seus divisionaris, atenent l'origen o la naturalesa dels drets.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar», llevat del subcompte 4432, «Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades», que ha de figurar a l'epígraf IV, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», i el subcompte 4433, «Altres inversions financeres», que ha de figurar a l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) Amb abonament al subcompte 2521, «Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament», pel traspàs del llarg al curt termini.

a.2) Per l'anul·lació del dret pressupostari, amb abonament als comptes 433, «Drets anul·lats de pressupost corrent», o 434, «Drets anul·lats de pressupostos tancats», a través dels seus divisionaris.

b) S'ha d'abonar, en l'exercici del venciment del dret a cobrar o, en la seva cancel·lació anticipada, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

El seu saldo, deutor, ha de recollir l'import pendent de venciment a curt termini.

#### **445. Impostos meritats pendents de liquidar.**

Compte que recull els impostos meritats en un exercici com a conseqüència de la realització del fet imposable dels quals no s'ha practicat la liquidació, amb caràcter general, perquè la seva normativa reguladora estableix el reconeixement en un altre exercici diferent del de la realització del fet imposable.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en l'exercici de realització del fet imposable, amb abonament al compte corresponent dels subgrups 72, «Impostos directes i cotitzacions socials», o 73, «Impostos indirectes».

b) S'ha d'abonar quan es dicti l'acord de reconeixement del dret amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

#### **446. Deutors per actius construïts per a altres entitats pendents de certificar.**

Recull, quan l'entitat gestiona la construcció d'inversions per a altres entitats, i la imputació dels ingressos derivats d'aquesta s'efectuï en funció del grau d'avanç de la construcció, l'obra realitzada durant un exercici i que està pendent de certificar i per tant d'imputar al pressupost d'ingressos, quan aquest finalitzi.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, almenys en el tancament de l'exercici, per l'obra que s'hi ha executat i que no ha estat certificada, amb abonament al subcompte 7070, «Ingressos imputats per grau d'avanç d'actius construïts per a altres entitats».

b) S'ha d'abonar, una vegada expedida la certificació corresponent de l'obra executada en exercicis anteriors, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

#### **447. Deutors per provisions de fons a justificar.**

Compte deutor que recull l'import dels lliuraments satisfets per l'entitat amb el caràcter de pagaments a justificar a un caixer pagador quan aquest no sigui un òrgan de l'entitat comptable.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament:

a.1) Al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», en el moment de la tramitació del pagament a justificar corresponent a un caixer pagador aliè a l'entitat.

a.2) Al compte 400, «Creditors obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», pels reintegraments de pagaments a justificar a través de tercers aliens a l'entitat que, d'acord amb la normativa aplicable a l'entitat, s'hagin d'aplicar a Pressupost de despeses. Aquest assentament té signe negatiu.

b) S'ha d'abonar amb càrrec:

b.1) Al compte representatiu de la despesa realitzada, quan es produeixi l'aprovació dels comptes justificatius de l'ocupació dels fons, remesos pel seu receptor.

b.2) Al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», per l'import dels reintegraments de pagaments a justificar a través de tercers aliens a l'entitat que, d'acord amb la normativa aplicable a l'entitat comptable, s'hagin d'imputar a pressupost d'ingressos.

El seu saldo, deutor, ha de recollir l'import dels fons lliurats amb el caràcter de pagaments a justificar quan el caixer pagador no sigui un òrgan de l'entitat, dels quals no s'ha rebut compte justificatiu o aquest està pendent d'aprovació.

#### **449. Altres deutors no pressupostaris.**

Recull la resta de deutors no pressupostaris no inclosos en els comptes anteriors.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, pels pagaments efectuats, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

b) S'ha d'abonar pels cobraments efectuats, amb càrrec al compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons escaigui.

El seu saldo, deutor, ha de recollir el que té pendent de cobrar per aquest concepte.

#### **45. DEUTORS I CREDITORS PER ADMINISTRACIÓ DE RECURSOS PER COMPTE D'ALTRES ENS PÚBLICS.**

##### **450. Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics.**

##### **451. Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics.**

4510. Per anul·lació de liquidacions.

4519. Per devolució d'ingressos.



- 452. **Ens públics, per drets a cobrar.**
- 453. **Ens públics, per ingressos pendents de liquidar.**
- 454. **Devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics.**
- 455. **Ens públics, per devolució d'ingressos pendents de pagament.**
- 456. **Ens públics, c/c. efectiu.**
- 457. **Creditors per devolució d'ingressos per recursos d'altres ens.**
- 458. **Drets cancel·lats per recursos d'altres ens públics.**
  - 4580. Per cobraments en espècie.
  - 4581. Per insolvències i altres causes.
  - 4582. Per prescripció.

Aquest subgrup té per objecte recollir les actuacions de liquidació i recaptació (gestió) de recursos d'altres ens que realitzi l'entitat, subjecte de la comptabilitat.

Si l'entitat ho considera oportú, els comptes d'aquest subgrup poden funcionar a través de divisionaris en funció del procediment d'exacció dels drets.

#### **450. Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics.**

Recull els recursos liquidats d'altres ens públics, que han de ser recaptats per l'entitat.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte 452, «Ens públics, per drets a cobrar», pel reconeixement de drets a cobrar, així com per les rectificacions dels saldos pendents de cobrament procedents d'exercicis anteriors.

b) S'ha d'abonar amb càrrec:

b.1) A comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per la recaptació de recursos d'altres ens públics.

b.2) Al compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», en el moment de l'aplicació definitiva d'aquells ingressos aplicats transitòriament en l'esmentat compte.

b.3) Al compte 451, «Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics», per la regularització, al final d'exercici, dels drets anul·lats.

b.4) Al compte 458, «Drets cancel·lats per recursos d'altres ens públics», per la regularització, al final d'exercici, dels drets cancel·lats, a través dels seus divisionaris.

La suma del deure ha d'indicar el total de drets a cobrar, per recursos d'altres ens públics, reconeguts durant l'exercici, així com els pendents de cobrament al final d'exercici anterior. La del seu haver, abans de la regularització, la recaptació durant l'exercici, corresponent als drets esmentats.

El seu saldo, deutor, ha de recollir, després de la regularització, els recursos d'altres ens públics liquidats i pendents de recaptació.

#### **451. Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics.**

Recull les anul·lacions de recursos comptabilitzats en el compte 450, «Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics», per anul·lació de liquidacions.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Al compte 452, «Ens públics, per drets a cobrar», a través de del seu divisionari 4510, «Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics. Per anul·lació de liquidacions», per l'anul·lació de drets reconeguts per anul·lació de liquidacions.

a.2) Al compte 454, «Devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics», per l'anul·lació de drets per devolució d'ingressos a través del seu divisionari 4519, «Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics. Per devolució d'ingressos», una vegada que s'hagi efectuat el pagament de la devolució.

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 450, «Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics», al final d'exercici, pel saldo del seu divisionari 4510, «Per anul·lació de liquidacions», com a conseqüència de la regularització dels drets anul·lats per anul·lació de liquidacions.

b.2) Al compte 454, «Devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics», al final d'exercici, pel saldo del seu divisionari 4519, «Per devolució d'ingressos», com a conseqüència de la regularització dels drets anul·lats per devolució d'ingressos.

El seu saldo, creditor, abans de la regularització, ha de recollir el total de drets anul·lats durant l'exercici, de recursos d'altres ens públics.

## **452. Ens públics, per drets a cobrar.**

És la contrapartida del compte 450, «Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics».

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 450, «Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics», pel reconeixement dels drets a cobrar.

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 453, «Ens públics, per ingressos pendents de liquidar», per la recaptació dels drets, així com per la cancel·lació de drets en espècie, en el moment de registrar-se l'esmentada cancel·lació.

b.2) Al compte 451, «Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics», per l'anul·lació de drets reconeguts per recursos d'altres ens públics per l'anul·lació de liquidacions.

b.3) Al compte 458, «Drets cancel·lats per recursos d'altres ens públics», per les cancel·lacions de drets per compte d'altres ens públics per insolvències i altres causes i per prescripció.

La suma del seu haver ha d'indicar l'import total dels drets reconeguts a cobrar per recursos d'altres ens públics. La del seu deure, l'import de totes les liquidacions recaptades o cancel·lades, més les anul·lades.

El seu saldo, creditor, ha de recollir la posició de l'entitat davant dels altres ens públics pels drets reconeguts pendents de recaptació.

## **453. Ens públics, per ingressos pendents de liquidar.**

Recursos recaptats per l'entitat, per compte d'altres ens públics que constitueixen un crèdit a favor d'aquests.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Al compte 452, «Ens públics, per drets a cobrar», per l'import de la recaptació dels drets, així com per la cancel·lació de drets en espècie, en el moment de registrar-se l'esmentada cancel·lació.

a.2) A comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pels cobraments per reintegraments dels ens públics als quals s'administren recursos.

a.3) Al compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», per l'aplicació definitiva dels reintegraments d'ens públics als quals s'administren recursos.

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 455, «Ens públics, per devolució d'ingressos pendents de pagament», per l'import de les devolucions de recursos d'altres ens públics pagades durant l'exercici.

b.2) Al compte 456, «Ens públics, c./c. efectiu», per l'import de la recaptació líquida corresponent a ens públics als quals s'hagi efectuat lliuraments a càrrec de la recaptació esmentada.

b.3) A Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per l'import de la recaptació líquida corresponent a ens públics als quals no s'han efectuat ingressos a compte, en el moment d'efectuar-ne el pagament.

En el tancament de l'exercici, el seu saldo creditor ha de recollir el deute net de l'entitat amb els ens públics pel compte de la qual administra i recapta recursos.

#### **454. Devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics.**

Compte deutor que recull les operacions a què es refereix la seva denominació.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al subcompte 4519, «Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics. Per devolució d'ingressos», per l'anul·lació de drets reconeguts per devolució d'ingressos. Aquest assentament és simultani al de la realització del pagament.

b) S'ha d'abonar amb càrrec a idèntica contrapartida, pel seu saldo, en la regularització al final d'exercici de les devolucions d'ingressos realitzades durant aquest.

El seu saldo deutor, abans de la regularització, ha de recollir les devolucions d'ingressos efectuades durant l'exercici.

#### **455. Ens públics, per devolució d'ingressos pendents de pagament.**

Compte deutor que recull la disminució del deute de l'entitat enfront dels ens públics per compte dels quals recapta recursos, com a conseqüència de les devolucions d'ingressos reconeguts.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, per l'import de la devolució d'ingressos, en el moment en què es dicti l'acord de devolució, amb abonament al compte 457, «Creditors per devolució d'ingressos per recursos d'altres ens».

b) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 453, «Ens públics, per ingressos pendents de liquidar», per l'import de les devolucions satisfetes.

El seu saldo, deutor, ha de recollir la minoració en el deute recaptada per l'entitat, com a conseqüència de les devolucions d'ingressos reconegudes i pendents de pagament. Ha de ser igual al saldo creditor del compte 457, «Creditors per devolució d'ingressos per recursos d'altres ens».

#### **456. Ens públics, c./c. efectiu.**

Aquest compte té per objecte reflectir la situació deutora o creditora dels ens públics per compte dels quals s'administren i recapten recursos, com a conseqüència dels lliuraments en efectiu que l'entitat recaptadora els vagi efectuant durant l'exercici a càrrec

de la liquidació definitiva que sigui procedent girar en funció de l'efectiva recaptació neta que hi ha hagut durant aquest.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, per l'import dels lliuraments a compte efectuats durant l'exercici, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents». Aquest mateix assentament s'ha d'efectuar en fer efectius els saldos creditors que resultin quan els lliuraments a compte hagin estat inferiors a l'import total de la recaptació.

b) S'ha d'abonar amb càrrec:

b.1) Al compte 453, «Ens públics, per ingressos pendents de liquidar», per l'import de la recaptació anual obtinguda, és a dir, el saldo que al final d'exercici presenti l'esmentat compte 453, per als recursos corresponents a ens públics als quals s'efectuen lliuraments a compte.

b.2) Al compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons correspongui, quan els lliuraments a compte hagin estat superiors a l'import de la recaptació líquida i sigui procedent el reintegrament de les quantitats esmentades, en el moment en què aquest s'efectui.

#### **457. Creditors per devolució d'ingressos per recursos d'altres ens.**

Compte creditor que recull el reconeixement de l'obligació de pagar o retornar quantitats indegudament recaptades, quan es tracti d'ingressos per recursos d'altres ens.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 455, «Ens públics, per devolució d'ingressos pendents de pagament», quan es dicti l'acord de devolució d'ingressos.

b) S'ha de carregar amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per les devolucions pagades.

La suma del seu haver ha d'indicar el total d'obligacions reconegudes per devolucions de recursos d'altres ens públics, és a dir, el total d'acords de devolució dictats en l'exercici més aquells que, dictats en exercicis anteriors, estaven pendents de pagament al començament d'aquest. La del seu deure, les devolucions efectuades.

El seu saldo, creditor, ha de recollir l'import de les obligacions pendents per devolució de recursos d'altres ens públics.

#### **458. Drets cancel·lats per recursos d'altres ens públics.**

Recull les cancel·lacions de recursos comptabilitzats en el compte 450, «Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics», produïdes com a conseqüència d'adjudicacions de béns en pagament de deutes i altres cobraments en espècie, insolvències i altres causes o prescripció.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) A compte o comptes de balanç representatius del bé o béns rebuts per cobraments en espècie.

a.2) Al compte 452, «Ens públics per drets a cobrar», per la cancel·lació de drets per insolvències i altres causes i per prescripció.

b) S'ha de carregar, amb abonament al compte 450, «Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics», al final d'exercici, per la regularització de drets cancel·lats en espècie, insolvències i altres causes i prescripció.

El seu saldo, creditor, abans de la regularització ha de recollir el total de drets cancel·lats en espècie, per insolvències i altres causes i per prescripció durant l'exercici, de recursos d'altres ens públics.

## 47. ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES.

### 470. Hisenda pública, deutor per diversos conceptes.

- 4700. Hisenda pública, deutor per IVA.
- 4707. Hisenda pública, deutor per IGIC.
- 4709. Hisenda pública, deutor per altres conceptes.

### 471. Organismes de previsió social, deutors.

- 4710. Seguretat Social.
- 4711. MUFACE.
- 4712. MUGEJU.
- 4713. ISFAS.
- 4719. Altres organismes de previsió social, deutors.

### 472. Hisenda pública, IVA suportat.

- 4720. IVA suportat.
- 4727. IGIC suportat.

### 475. Hisenda pública, creditor per diversos conceptes.

- 4750. Hisenda pública, creditor per IVA.
- 4751. Hisenda pública, creditor per retencions practicades.
- 4757. Hisenda pública, creditor per IGIC.
- 4759. Hisenda pública, creditor per altres conceptes.

### 476. Organismes de previsió social, creditors.

- 4760. Seguretat Social.
- 4761. MUFACE.
- 4762. MUGEJU.
- 4763. ISFAS.
- 4769. Altres organismes de previsió social, creditors.

### 477. Hisenda pública, IVA repercutit.

- 4770. IVA repercutit.
- 4777. IGIC repercutit.

### 470. Hisenda pública, deutor per diversos conceptes.

Compte que presenta la posició deutora de la hisenda pública enfront de l'entitat, com a conseqüència de la liquidació d'IVA o altres causes.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

- 4700. Hisenda pública, deutor per IVA.

Representa l'excés, en cada període impositiu, de l'IVA suportat i deduïble sobre l'IVA repercutit.

a) S'ha de carregar, en efectuar la liquidació de l'impost, per la diferència positiva entre l'IVA suportat i deduïble, i l'IVA repercutit, amb abonament al subcompte 4720, «IVA suportat».

b) S'ha d'abonar amb càrrec al subcompte 4770, «IVA repercutit», quan es compensi en liquidacions posteriors o bé, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», quan s'exerceixi el dret a la devolució.

El seu saldo, deutor, ha de recollir l'excés d'IVA suportat i deduïble encara no compensat en liquidacions successives i la devolució del qual no ha estat realitzada.

**4707.** Hisenda pública, deutor per IGIC.

Representa l'excés, en cada període impositiu, de l'IGIC suportat i deduïble sobre l'IGIC repercutit.

a) S'ha de carregar en efectuar la liquidació, per la diferència positiva entre l'IGIC suportat i deduïble, i l'IGIC repercutit amb abonament al subcompte 4727, «IGIC suportat».

b) S'ha d'abonar, amb càrrec al subcompte 4777, «IGIC repercutit», quan es compensi en liquidacions posteriors o bé, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o a la 554, «Cobraments pendents d'aplicació», quan s'exerceixi el dret a la devolució.

El seu saldo, deutor, ha de recollir l'excés de l'IGIC suportat i deduïble encara no compensat en liquidacions successives i la devolució del qual no ha estat realitzada.

**4709.** Hisenda pública, deutor per altres conceptes.

Recull crèdits a favor de l'entitat per causes diferents de les indicades en els anteriors subcomptes.

S'ha de carregar i abonar, amb abonament i càrrec als comptes que correspongui segons la naturalesa de les operacions.

#### **471. Organismes de previsió social, deutors.**

Crèdits a favor de l'entitat, dels diversos organismes de previsió social, relacionats amb les prestacions socials que ells efectuen.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», en realitzar els pagaments.

b) S'ha d'abonar, pels ingressos efectuats, amb càrrec a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», segons escaigui.

#### **472. Hisenda pública, IVA suportat.**

IVA meritat amb motiu de l'adquisició de béns i serveis i d'altres operacions compreses en els corresponents textos legals, que tingui caràcter deduïble.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

4720. IVA suportat.

a) S'ha de carregar amb abonament:

a.1) Al compte 410, «Creditors per IVA suportat», per l'import de l'IVA deduïble quan es merita l'impost.

a.2) Al compte 410, «Creditors per IVA suportat», mitjançant assentament de signe negatiu, per l'import de l'IVA deduïble corresponent a les operacions anul·lades.

a.3) Al compte 410, «Creditors per IVA suportat», per les diferències que resultin en l'IVA deduïble en practicar-se les regularitzacions previstes en la regla de prorata. Aquest assentament ha de ser positiu o negatiu segons el signe de les diferències.

a.4) Al subcompte 4770, «IVA repercutit», per l'import de l'IVA deduïble, calculat conforme a les regles de l'IVA en els casos de producció per l'entitat de béns per al seu propi immobilitzat, així com en els canvis d'afectació de béns.

b) S'ha d'abonar per l'import de l'IVA deduïble que es compensa en la liquidació del període, amb càrrec al subcompte 4770, «IVA repercutit». Si després de formulat aquest assentament subsisteix saldo en el subcompte 4720, «IVA suportat», l'import d'aquest s'ha de carregar al subcompte 4700, «Hisenda pública, deutor per IVA».

4727. IGIC suportat.

IGIC meritat amb motiu de l'adquisició de béns i serveis i d'altres operacions compreses en el text legal, que tinguin caràcter deduïble.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament:

a.1) Al compte 410, «Creditors per IVA suportat», per l'import de l'IGIC deduïble quan es merita l'impost.

a.2) Al compte 410, «Creditors per IVA suportat», mitjançant assentament de signe negatiu, per l'import de l'IGIC deduïble corresponent a les operacions anul·lades.

a.3) Al compte 410, «Creditors per IVA suportat», per les diferències que resultin en l'IGIC deduïble en practicar-se les regularitzacions que preveu la regla de prorata. Aquest assentament ha de ser positiu o negatiu segons el signe de les diferències.

b) S'ha d'abonar per l'import de l'IGIC deduïble que es compensa en la liquidació del període, amb càrrec al subcompte 4777, «IGIC repercutit». Si després de formulat aquest assentament subsisteix saldo en el subcompte 4727, l'import d'aquest s'ha de carregar al subcompte 4707, «Hisenda pública, deutor per IGIC».

## **475. Hisenda pública, creditor per diversos conceptes.**

Deutes a favor de la hisenda pública, per conceptes fiscals o d'una altra índole, pendents de pagament.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

4750. Hisenda pública, creditor per IVA.

Excés, en cada període impositiu, de l'IVA repercutit sobre l'IVA suportat deduïble.

a) S'ha d'abonar en acabar l'esmentat període, per l'import de l'excés esmentat, amb càrrec al subcompte 4770, «IVA repercutit».

b) S'ha de carregar, quan s'efectuï el pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

El seu saldo, creditor, ha de recollir l'import de les liquidacions positives pendents d'ingrés en la hisenda pública.

4751. Hisenda pública, creditor per retencions practicades.

Import de les retencions tributàries efectuades pendents de pagament a la hisenda pública.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per les retencions practicades, quan l'entitat sigui substituïda del contribuent o retenidor, amb càrrec, generalment, al compte 557, «Formalització».

b) S'ha de carregar, pels pagaments realitzats, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

4757. Hisenda pública, creditor per IGIC.

Excés, en cada període impositiu, de l'IGIC repercutit sobre l'IGIC suportat deduïble.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en acabar el període esmentat, per l'import de l'excés esmentat, amb càrrec al subcompte 4777, «IGIC repercutit».

b) S'ha de carregar, quan s'efectuï el pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

El seu saldo, creditor, ha de recollir l'import de les liquidacions positives pendents d'ingrés en la hisenda pública.

4759. Hisenda pública, creditor per altres conceptes.

Deutes amb la hisenda pública, per causes diferents de les recollides en els subcomptes anteriors.

S'ha d'abonar i carregar amb càrrec i abonament als comptes que correspongui segons la naturalesa de les operacions.

## **476. Organismes de previsió social, creditors.**

Quantitats retingudes als treballadors, o si s'escau satisfetes per aquests a l'entitat, i que en un moment posterior han de ser lliurades als esmentats organismes de previsió social (Seguretat Social, MUFACE, MUGEJU, ISFAS, etc.).

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec a:

a.1) Generalment, el compte 557, «Formalització», per les retencions de les quotes corresponents al personal de l'entitat.

a.2) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», per l'ingrés de les esmentades quotes a l'entitat.

b) S'ha de carregar, pels pagaments realitzats, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

## **477. Hisenda pública, IVA repercutit.**

IVA meritat amb motiu del lliurament de béns o de la prestació de serveis i d'altres operacions compreses en els corresponents textos legals.



Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

#### 4770. IVA repercutit.

IVA meritat amb motiu del lliurament de béns o de la prestació de serveis i d'altres operacions compreses en el text legal.

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Al compte 440, «Deutors per IVA repercutit», per l'import de l'IVA repercutit quan es meriti l'impost.

a.2) Al compte 440, «Deutors per IVA repercutit», en assentament de signe negatiu, per l'import de l'IVA repercutit, corresponent a operacions anul·lades.

a.3) Al subcompte 4720, «IVA suportat», i, si s'escau, al compte d'actiu de què es tracti, en els casos de producció per l'entitat de béns per al seu propi immobilitzat, i en els casos de canvi d'afectació.

b) S'ha de carregar, per l'import de l'IVA suportat deduïble que es compensi en la liquidació de l'impost, amb abonament al subcompte 4720, «IVA suportat». Si després de formular aquest assentament subsistís saldo en el subcompte 4770, «IVA repercutit», l'import d'aquest s'ha d'abonar al subcompte 4750, «Hisenda pública, creditor per IVA».

#### 4777. IGIC repercutit.

IGIC meritat amb motiu del lliurament de béns o de la prestació de serveis i d'altres operacions compreses en el text legal.

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Al compte 440, «Deutors per IVA repercutit», per l'import de l'IGIC repercutit quan es meriti l'impost.

a.2) Al compte 440, «Deutors per IVA repercutit», en assentament de signe negatiu, per l'import de l'IGIC repercutit, corresponent a operacions anul·lades.

b) S'ha de carregar, per l'import de l'IGIC suportat deduïble que es compensi en la liquidació de l'impost, amb abonament al subcompte 4727, «IGIC suportat». Si després de formular aquest assentament subsistís saldo en el subcompte 4777, l'import d'aquest s'ha d'abonar al subcompte 4757, «Hisenda pública, creditor per IGIC».

#### 48. AJUSTOS PER PERIODIFICACIÓ.

##### **480. Despeses anticipades.**

##### **485. Ingressos anticipats.**

##### **480. Despeses anticipades.**

Despeses comptabilitzades en l'exercici que es tanca i que corresponen al següent. Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf VI, «Ajustos per periodificació». El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament als comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa» que hagin registrat les despeses a imputar a l'exercici posterior.

b) S'ha d'abonar, al principi de l'exercici següent, amb càrrec a comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa».

## 485. Ingressos anticipats.

Ingressos comptabilitzats en l'exercici que es tanca que corresponen al següent. Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf V, «Ajustos per periodificació».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec als comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», que hagin registrat els ingressos a imputar a l'exercici posterior.

b) S'ha de carregar, al principi de l'exercici següent, amb abonament a comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa».

## 49. DETERIORAMENT DE VALOR DE CRÈDITS.

### 490. Deteriorament de valor de crèdits.

4900. Operacions de gestió.

4901. Altres comptes a cobrar.

4902. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

4903. Altres inversions financeres.

Correccions per deteriorament de valor dels crèdits i partides a cobrar del subgrup 43, «Deutors pressupostaris» i del subgrup 44, «Deutors no pressupostaris».

### 490. Deteriorament de valor de crèdits.

Import de les correccions valoratives per deteriorament de crèdits incobrables, registrats en comptes dels subgrups 43, «Deutors pressupostaris», i 44, «Deutors no pressupostaris».

Ha de minorar la partida de l'actiu corrent del balanç en la qual figuri el corresponent dret de cobrament.

S'ha de traspasar al subcompte 4902, «Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades», l'import de les correccions de valor per deteriorament que figuri en el compte 595, «Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a entitats del grup, multigrup i associades», quan les inversions financeres a què es refereixen les correccions esmentades s'imputin, en el seu venciment, al pressupost d'ingressos de l'entitat.

Així mateix, s'ha de traspasar al subcompte 4903, «Altres inversions financeres», l'import de les correccions de valor per deteriorament que figuri en el compte 598, «Deteriorament de valor de crèdits a curt termini», quan les inversions financeres a què es refereixen les correccions esmentades s'imputin, en el seu venciment, al pressupost d'ingressos de l'entitat.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris atenent l'origen o la naturalesa dels drets.

El seu moviment és el següent, segons l'alternativa adoptada per l'entitat:

1. Quan l'entitat xifri l'import del deteriorament al final de l'exercici mitjançant una estimació global del risc d'incobrats existent en els saldos de deutors:

a) S'ha d'abonar, al final de l'exercici, per l'estimació realitzada, amb càrrec al compte 697, «Pèrdues per deteriorament de crèdits», a través del subcompte que correspongui.

b) S'ha de carregar, igualment al final de l'exercici, per la dotació realitzada al tancament de l'exercici precedent, amb abonament al compte 797, «Reversió del deteriorament de crèdits», a través del subcompte que correspongui.

2. Quan l'entitat xifri l'import del deteriorament mitjançant un sistema individualitzat de seguiment de saldos de deutors:

a) S'ha d'abonar, al llarg de l'exercici, per l'import dels riscos que es vagin estimant, amb càrrec al compte 697, «Pèrdues per deteriorament de crèdits», a través del subcompte que correspongui.

b) S'ha de carregar a mesura que es vagin donant de baixa els saldos de deutors per als quals es va dotar el compte corrector de manera individualitzada o quan desaparegui el risc, per l'import d'aquest, amb abonament al compte 797, «Reversió del deteriorament de crèdits», a través del subcompte que correspongui.

#### Grup 5

#### Comptes financers

Actius i passius financers corrents, excepte els que hagin de figurar en el grup 4, «Creditors i deutors», periodificacions financeres i provisions a curt termini.

#### 50. EMPRÈSTITS I ALTRES EMISSIONS ANÀLOGUES A CURT TERMINI.

##### 500. Obligacions i bons a curt termini.

5000. Obligacions i bons al cost amortitzat.

5001. Obligacions i bons a valor raonable amb canvis en resultats.

##### 505. Deutes representats en altres valors negociables a curt termini.

5050. Altres valors negociables al cost amortitzat.

5051. Altres valors negociables a valor raonable amb canvis en resultats.

##### 506. Interessos a curt termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues.

5060. Interessos a curt termini d'obligacions i bons al cost amortitzat.

5061. Interessos a curt termini d'obligacions i bons a valor raonable amb canvis en resultats.

5065. Interessos a curt termini d'altres valors negociables al cost amortitzat.

5066. Interessos a curt termini d'altres valors negociables a valor raonable amb canvis en resultats.

Recull el finançament aliè obtingut a través d'emissions en massa de valors negociables que no hagin estat adquirits per entitats del grup, multigrup i associades el venciment o cancel·lació de les quals s'hagi de produir en un termini no superior a un any.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu corrent del balanç, formant part de l'epígraf II, «Deutes a curt termini».

La part dels deutes a llarg termini el venciment o cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini no superior a un any ha de figurar en el passiu corrent del balanç; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representin els deutes a llarg termini el venciment o cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini no superior a un any dels comptes corresponents del subgrup 15, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a llarg termini».

##### 500. Obligacions i bons a curt termini.

Reflecteix les obligacions i bons en circulació el venciment o la cancel·lació dels quals es produeixi en un termini no superior a un any.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5000. Obligacions i bons al cost amortitzat.

Recull les obligacions i bons que en el moment de la seva emissió s'hagin classificat, conforme al que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 9, «Passius financers», en la categoria de «Passius financers al cost amortitzat».

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'efectiu rebut en el moment de la seva emissió, amb càrrec a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», si l'emissió s'ha d'imputar al pressupost.

a.2) Pel valor raonable del passiu assumit, amb càrrec al compte 651, «Subvencions».

a.3) Amb càrrec al compte 661, «Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute. Quan l'esmentada diferència sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels costos de transacció que siguin directament atribuïbles a l'emissió, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.2) A l'amortització dels valors, pel seu valor comptable, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'import a reemborsar. Si l'emissió no es va imputar al pressupost, s'ha de carregar, pel seu valor comptable, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per l'efectiu de l'emissió, i al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per la diferència entre el valor de reemborsament i l'efectiu de l'emissió.

Simultàniament, la diferència que, en cas d'amortització anticipada, pugui existir entre el valor de reemborsament i el valor comptable s'ha de carregar al subcompte 6655, «Pèrdues en passius financers al cost amortitzat», o s'ha d'abonar al subcompte 7655, «Beneficis en passius financers al cost amortitzat», segons el seu signe.

b.3) Quan el deute sigui assumit per una altra entitat, amb abonament al compte 752, «Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

#### 5001. Obligacions i bons a valor raonable amb canvis en resultats.

Recull les obligacions i bons que en el moment de la seva emissió s'hagin classificat, conforme al que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 9, «Passius financers», en la categoria de «Passius financers a valor raonable amb canvis en resultats».

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'efectiu rebut en el moment de la seva emissió, amb càrrec a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», si l'emissió s'ha d'imputar al pressupost.

a.2) Amb càrrec al compte 661, «Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute. Quan l'esmentada diferència sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha de carregar, al reemborsament dels valors, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'import a reemborsar.

Si l'emissió no es va imputar al pressupost, s'ha de carregar, per l'import a reemborsar, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per l'efectiu de l'emissió, i al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per la diferència entre el valor de reemborsament i l'efectiu de l'emissió.

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

d) S'ha d'abonar o s'ha de carregar amb càrrec o abonament, respectivament, al subcompte 6642, «Pèrdues en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats», i al subcompte 7642, «Beneficis en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats», per la variació que es produeixi en el seu valor raonable, llevat de la part corresponent als interessos meritats i a les diferències de canvi.

## **505. Deutes representats en altres valors negociables a curt termini.**

Altres passius financers el venciment o la cancel·lació dels quals es produeixi en un termini no superior a un any, representats en valors negociables, oferts a l'estalvi públic, diferents dels anteriors.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment d'aquests comptes és anàleg a l'assenyalat per als subcomptes 5000, «Obligacions i bons al cost amortitzat», i 5001, «Obligacions i bons a valor raonable amb canvis en resultats», respectivament.

## **506. Interessos a curt termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues.**

Recull l'import dels interessos a pagar, amb venciment a curt termini, d'emprèstits i altres emissions anàlogues.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import dels interessos meritats durant l'exercici amb venciment en el següent, amb càrrec al compte 661, «Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues».

b) S'ha de carregar, al venciment dels interessos i en la cancel·lació anticipada, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

Al mateix temps, s'ha d'abonar el compte 768, «Diferències positives de canvi», o s'ha de carregar el compte 668, «Diferències negatives de canvi», com a conseqüència de l'ajust del valor del deute per interessos al tipus de canvi vigent en la data de la seva liquidació o cancel·lació.

## **51. DEUTES A CURT TERMINI AMB ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES.**

**510. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit del grup, multigrup i associades.**

**511. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, entitats del grup, multigrup i associades.**

**512. Creditors per arrendament financer a curt termini, entitats del grup, multigrup i associades.**

**513. Altres deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades.**

- 514. Interessos a curt termini de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.**
- 515. Deutes a curt termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades.**
- 516. Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades representats en valors negociables.**
  - 5160. Deutes representats en valors negociables al cost amortitzat, entitats del grup, multigrup i associades.
  - 5161. Deutes representats en valors negociables a valor raonable amb canvis en resultats, entitats del grup, multigrup i associades.
- 517. Fiances rebudes a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
- 518. Dipòsits rebuts a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**

Deutes el venciment o la cancel·lació dels quals es produeixi en un termini no superior a un any, contrets amb entitats del grup, multigrup i associades, inclosos els que per la seva naturalesa hagin de figurar en altres subgrups d'aquest grup.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu corrent del balanç en l'epígraf III, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a curt termini».

La part dels deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades que tingui venciment a curt ha de figurar en el passiu corrent del balanç, en l'epígraf III, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representin els deutes a llarg termini amb venciment a curt, dels comptes corresponents del subgrup 16, «Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades».

- 510. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit del grup, multigrup i associades.**

Els contrets amb entitats de crèdit del grup, multigrup i associades per préstecs rebuts i altres dèbits, amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 520, «Deutes a curt termini amb entitats de crèdit», utilitzant en la contrapartida els comptes relatius a entitats del grup, multigrup i associades.

- 511. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, entitats del grup, multigrup i associades.**

Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades, en qualitat de subministradors de béns definits en el grup 2, «Actiu no corrent», amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 523, «Proveïdors d'immobilitzat a curt termini».

- 512. Creditors per arrendament financer a curt termini, entitats del grup, multigrup i associades.**

Deutes amb venciment no superior a un any amb entitats del grup, multigrup i associades en qualitat de cedents de l'ús de béns en acords que s'hagin de qualificar d'arrendaments financers, en els termes recollits en la norma de reconeixement i valoració núm. 6, «Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar».

El seu moviment és anàleg al del compte 524, «Creditors per arrendament financer a curt termini».

- 513. Altres deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades.**

Els contrets amb entitats del grup, multigrup i associades per préstecs rebuts i altres dèbits no inclosos en uns altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 510, «Deutes a curt termini amb entitats de crèdit del grup, multigrup i associades».

**514. Interessos a curt termini de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.**

Interessos a pagar, amb venciment a curt termini, de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és anàleg al del compte 528, «Interessos a curt termini d'uns altres deutes», utilitzant en la contrapartida els comptes relatius a entitats del grup, multigrup i associades.

**515. Deutes a curt termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades.**

Subvencions reintegrables rebudes d'entitats del grup, multigrup i associades, amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 522, «Deutes a curt termini transformables en subvencions».

**516. Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades representats en valors negociables.**

Deutes contrets amb entitats del grup, multigrup i associades per emprèstits i altres emissions anàlogues emeses per l'entitat, amb venciment no superior a un any.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és anàleg al del compte 500, «Obligacions i bons a curt termini», utilitzant en la contrapartida els comptes relatius a entitats del grup, multigrup i associades.

**517. Fiances rebudes a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**

Efectiu rebut d'entitats del grup, multigrup i associades com a garantia del compliment d'una obligació, a termini no superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 560, «Fiances rebudes a curt termini».

**518. Dipòsits rebuts a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**

Efectiu rebut en concepte de dipòsit irregular d'entitats del grup, multigrup i associades, a termini no superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 561, «Dipòsits rebuts a curt termini».

**52. DEUTES A CURT TERMINI PER PRÉSTECES REBUTS I ALTRES CONCEPTES.**

**520. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit.**

**521. Deutes a curt termini.**

**522. Deutes a curt termini transformables en subvencions.**

**523. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini.**

**524. Creditors per arrendament financer a curt termini.**

**526. Passius per derivats financers a curt termini.**

5260. Passius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura.

5261. Passius per altres derivats financers a curt termini.

5266. Interessos a curt termini de permutes financeres designades instruments de cobertura.

5267. Interessos a curt termini d'altres permutes financeres.

**527. Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit.****528. Interessos a curt termini d'altres deutes.**

Finançament aliè no instrumentat en valors negociables ni contret amb entitats del grup, multigrup i associades, el venciment o la cancel·lació del qual es produeixi en un termini no superior a un any.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu corrent del balanç, i han de formar part de l'epígraf II, «Deutes a curt termini».

La part dels passius a llarg termini el venciment o la cancel·lació dels quals es produeixi a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representin els deutes a llarg termini el venciment o la cancel·lació dels quals es produeixi a curt termini dels comptes corresponents del subgrup 17, «Deutes a llarg termini per préstecs rebuts i altres conceptes».

**520. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit.**

Els contrets amb entitats de crèdit per préstecs rebuts i altres dèbits, amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és el següent:

## a) S'ha d'abonar:

a.1) A la formalització del deute, per l'import rebut, amb càrrec a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

a.2) Pel valor raonable del passiu assumit, amb càrrec al compte 651, «Subvencions».

a.3) Amb càrrec al subcompte 6625, «Interessos de deutes amb entitats de crèdit», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute.

## b) S'ha de carregar:

b.1) Pels costos de transacció directament atribuïbles que no s'hagin deduït de l'efectiu rebut en l'emissió, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.2) Per l'import cancel·lat, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», si l'amortització s'ha d'imputar al pressupost.

b.3) Quan el deute sigui assumit per una altra entitat, amb abonament al compte 752, «Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

**521. Deutes a curt termini.**

Els contrets amb tercers per préstecs rebuts i altres dèbits no inclosos en uns altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 520, «Deutes a curt termini amb entitats de crèdit».

**522. Deutes a curt termini transformables en subvencions.**

Subvencions reintegrables rebudes d'altres entitats o particulars, amb venciment superior a un any.



El seu moviment, generalment, és el següent:

a) S'ha d'abonar per les quantitats percebudes amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b) S'ha de carregar:

b.1) Per qualsevol circumstància que determini la reducció total o parcial d'aquests, d'acord amb els termes de la seva concessió, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 40, «Creditors pressupostaris».

b.2) Si perd el seu caràcter de reintegrable, amb abonament, generalment, del seu saldo als comptes 940, «Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda», 941, «Ingressos de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses», o 942, «Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres», o a comptes del subgrup 75, «Transferències i subvencions».

### **523. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini.**

Deutes amb subministradors de béns definits en el grup 2, «Actiu no corrent», amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per la recepció amb la conformitat dels béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2, «Actiu no corrent».

a.2) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec al compte 662, «Interessos de deutes», a través del divisionari que correspongui.

b) S'ha de carregar per l'import cancel·lat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

### **524. Creditors per arrendament financer a curt termini.**

Deutes amb venciment no superior a un any amb altres entitats en qualitat de cedents de l'ús de béns, en acords que s'han de qualificar d'arrendaments financers en els termes recollits en les normes de reconeixement i valoració.

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per la recepció amb la conformitat del dret d'ús sobre els béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2, «Actiu no corrent».

a.2) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662, «Interessos de deutes».

b) S'ha de carregar per la cancel·lació total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

### **526. Passius per derivats financers a curt termini.**

Import corresponent a les operacions amb derivats financers amb valoració desfavorable per a l'entitat, el venciment o la data de les quals en què s'esperen liquidar no sigui superior a un any.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5260. Passius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura.

Recull la valoració desfavorable per a l'entitat dels derivats financers designats instruments de cobertura, d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables».

a) S'ha d'abonar per l'import rebut, si s'escau, en el moment de la contractació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes en el moment de la liquidació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

c) S'ha d'abonar o carregar, per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec o abonament, als subcomptes 6645, «Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura», i 7645, «Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura», respectivament, quan segons la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i l'esmentada variació s'hagi d'imputar al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici.

d) S'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec, als comptes 910, «Beneficis per cobertures», i 810, «Pèrdues per cobertures», respectivament, per la variació del valor raonable de l'instrument derivat que s'hagi determinat com a cobertura eficaç, quan el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i imputar-se l'esmentada variació al compte del resultat econòmic patrimonial d'exercicis posteriors o al valor inicial de la partida coberta.

5261. Passius per altres derivats financers a curt termini.

Recull la valoració desfavorable per a l'entitat dels derivats financers als quals no s'apliqui la comptabilitat de cobertures.

a) S'ha d'abonar per l'import rebut, si s'escau, en el moment de la contractació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes en el moment de la liquidació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

c) S'ha d'abonar o carregar, per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec o abonament, als subcomptes 6646, «Pèrdues en altres derivats financers», i 7646, «Beneficis en altres derivats financers», respectivament.

5266. Interessos a curt termini de permutes financeres designades instruments de cobertura.

Interessos a pagar a curt termini per operacions de permuta financera designats instruments de cobertura.

a) S'ha d'abonar, amb càrrec al subcompte 6628, «Interessos de permutes financeres designades instruments de cobertura», per l'import meritat durant l'exercici.

b) S'ha de carregar, quan es produeixi el venciment dels interessos, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

5267. Interessos a curt termini d'altres permutes financeres.

El seu moviment és anàleg al del subcompte 5266, utilitzant com a contrapartida el subcompte 6626, «Interessos d'altres deutes».

**527. Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit.**

Interessos a pagar, amb venciment a curt termini, de deutes amb entitats de crèdit.  
El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar, per l'import dels interessos meritats durant l'exercici, amb venciment en el següent, amb càrrec al subcompte 6625, «Interessos de deutes amb entitats de crèdit».
- b) S'ha de carregar, quan es produeixi el venciment dels interessos, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

Al mateix temps, s'ha d'abonar el compte 768, «Diferències positives de canvi», o s'ha de carregar el compte 668, «Diferències negatives de canvi», com a conseqüència de l'ajust del valor del deute per interessos al tipus de canvi vigent en la data de la seva liquidació.

**528. Interessos a curt termini d'altres deutes.**

Interessos a pagar, amb venciment a curt termini, de deutes, exclosos els que han de ser registrats en el compte 527, «Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit».

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 527, «Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit», utilitzant com a contrapartida el subcompte 6626, «Interessos d'altres deutes».

**53. INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI EN ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES.****530. Aportacions i participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

5301. Aportacions i participacions a curt termini en entitats del grup.
5302. Participacions a curt termini en societats controlades conjuntament.
5303. Participacions a curt termini en altres societats del grup, multigrup i associades.

**531. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**

5310. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment.
5311. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades disponibles per a la venda.
5312. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades a valor raonable amb canvis en resultats.

**532. Crèdits a curt termini a entitats del grup, multigrup i associades.****535. Interessos a curt termini d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.****536. Dividend a cobrar d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.****537. Fiances constituïdes a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.****538. Dipòsits constituïts a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

## **539. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades el venciment o la data esperada d'alienació de les quals es produeixi en un termini no superior a un any, incloses les que per la seva naturalesa hagin de figurar en altres subgrups d'aquest grup. També s'hi han d'incloure les fiances i dipòsits a curt termini constituïts amb aquestes entitats.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç, en l'epígraf IV, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

La part de les inversions a llarg termini, amb entitats del grup, multigrup i associades, el venciment o la cancel·lació de les quals es produeixi en el curt termini ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, en l'epígraf IV, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades»; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representi la inversió a llarg termini el venciment o la cancel·lació de la qual es produeixi en el curt termini dels comptes corresponents del subgrup 24, «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades».

## **530. Aportacions i participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

Inversions en drets sobre el patrimoni net d'entitats del grup, multigrup i associades, que s'extingeixin en un termini no superior a un any.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris:

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) Amb abonament al divisionari corresponent del compte 240, «Participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», pel seu traspàs a curt termini quan s'hagi acordat l'extinció de la participació.

a.2) Quan l'import recuperable sigui superior al valor comptable i existeixin ajustos valoratius per reduccions de valor previs a ser entitat del grup, multigrup i associades, per la diferència entre els dos valors amb el límit dels ajustos valoratius negatius previs, amb abonament al compte 991, «Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les alienacions i en general per la baixa de l'actiu, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i, si existeixen desemborsaments pendents, amb càrrec al compte 539, «Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», pels possibles resultats, negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Per l'import del deteriorament, fins al límit dels augments valoratius registrats en el patrimoni net previs a ser entitat del grup, multigrup i associada, amb càrrec al compte 891, «Deteriorament de participacions en entitats del grup, multigrup i associades».

## **531. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**

Inversions en obligacions, bons o altres valors representatius de deute emesos per entitats del grup, multigrup i associades, inclosos els que fixen el seu rendiment en funció d'índexs o sistemes anàlegs, que tenen venciment o s'esperen liquidar en un termini no superior a un any.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El moviment de cada divisionari és anàleg al del seu corresponent divisionari del compte 541, «Valors representatius de deute a curt termini», utilitzant en la contrapartida els comptes relatius a entitats del grup, multigrup i associades.

**532. Crèdits a curt termini a entitats del grup, multigrup i associades.**

Inversions a curt termini en préstecs i altres crèdits, diferents dels que han de figurar en el grup 4, «Creditors i deutors», inclosos els derivats d'alienacions d'immobilitzat, concedits a entitats del grup, multigrup i associades, així com les subvencions reintegrables concedides amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 542, «Crèdits a curt termini», utilitzant en la contrapartida els comptes relatius a entitats del grup, multigrup i associades.

**535. Interessos a curt termini d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.**

Interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de valors representatius de deute i de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és anàleg al dels comptes 546, «Interessos a curt termini de valors representatius de deute», i 547, «Interessos a curt termini de crèdits», utilitzant en la contrapartida els comptes relatius a entitats del grup, multigrup i associades.

**536. Dividend a cobrar d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.**

Crèdits per dividends, siguin definitius o «a compte», pendents de cobrament, la distribució dels quals ha estat acordada per l'entitat del grup, multigrup o associada a què corresponen.

El seu moviment és anàleg al del compte 545, «Dividend a cobrar», utilitzant en la contrapartida els comptes relatius a entitats del grup, multigrup i associades.

**537. Fiances constituïdes a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

Efectiu lliurat a entitats del grup, multigrup i associades com a garantia del compliment d'una obligació, a termini no superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 565, «Fiances constituïdes a curt termini».

**538. Dipòsits constituïts a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

Efectiu lliurat a entitats del grup, multigrup i associades en concepte de dipòsit irregular, a termini no superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 566, «Dipòsits constituïts a curt termini».

**539. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre participacions en el patrimoni net d'entitats del grup, multigrup i associades, quan tinguin la consideració d'inversions financeres a curt termini.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, minorant la partida en què es reflecteixin les corresponents participacions.

El seu moviment és anàleg al del compte 549, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini».

## 54. INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI.

### 540. Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni.

- 5400. Inversions a curt termini en instruments de patrimoni disponibles per a la venda.
- 5401. Inversions en instruments de patrimoni a valor raonable amb canvis en resultats.

### 541. Valors representatius de deute a curt termini.

- 5410. Valors representatius de deute a curt termini mantinguts a venciment.
- 5411. Valors representatius de deute a curt termini disponibles per a la venda.
- 5412. Valors representatius de deute a valor raonable amb canvis en resultats.

### 542. Crèdits a curt termini.

- 5420. Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat.
- 5429. Altres crèdits a curt termini.

### 543. Actius per derivats financers a curt termini.

- 5430. Actius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura.
- 5431. Actius per altres derivats financers a curt termini.
- 5436. Interessos a curt termini de permutes financeres designades instruments de cobertura.
- 5437. Interessos a curt termini d'altres permutes financeres.

### 544. Crèdits a curt termini al personal.

### 545. Dividend a cobrar.

### 546. Interessos a curt termini de valors representatius de deute.

### 547. Interessos a curt termini de crèdits.

### 548. Imposicions a curt termini.

### 549. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini.

- 5490. D'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.
- 5491. D'actius financers disponibles per a la venda.

Inversions financeres, sigui quina sigui la seva forma d'instrumentació, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals no sigui superior a un any i no estiguin relacionades amb entitats del grup, multigrup i associades, excepte les que han de figurar en el compte 577, «Actius líquids equivalents a l'efectiu».

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç en l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini».

La part de les inversions a llarg termini el venciment o la data esperada d'alienació de les quals no sigui superior a un any ha de figurar en l'actiu del balanç en l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representi la inversió a llarg termini el venciment o la data esperada d'alienació de la qual es produeixi a curt termini dels comptes corresponents del subgrup 25, «Altres inversions financeres a llarg termini».

### 540. Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni.

Inversions en drets sobre el patrimoni net, accions amb cotització o sense en un mercat regulat o altres valors, de societats mercantils, que s'esperin alienar o extingir en un termini no superior a un any.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5400. Inversions a curt termini en instruments de patrimoni disponibles per a la venda.

Recull les inversions en instruments de patrimoni classificades en la categoria d'actius financers disponibles per a la venda que s'esperin alienar o extingir en un termini no superior a un any.

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», i, si s'escau, al compte 549, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Quan s'hagi acordat l'alienació de la participació, amb abonament al compte 250, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni», pel seu traspàs a curt termini.

a.4) En cas de deteriorament, per les variacions negatives del valor raonable imputades prèviament al patrimoni net, amb abonament al compte 902, «Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

a.5) Per la reversió del deteriorament, amb abonament al compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i, si existeixen desemborsaments pendents, amb càrrec al compte 549, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini».

A més, en el cas de participacions valorades al cost, s'ha de carregar el subcompte 6651, «Pèrdues en inversions en instruments de patrimoni valorats al cost», o s'ha d'abonar el subcompte 7651, «Beneficis en inversions en instruments de patrimoni valorats al cost», pels possibles resultats, negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Per l'import del deteriorament estimat amb càrrec al subcompte 6962, «Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net d'altres entitats».

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable en fi d'exercici i en la cancel·lació, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», i 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

5401. Inversions en instruments de patrimoni a valor raonable amb canvis en resultats.

Recull les inversions en instruments de patrimoni classificades en la categoria d'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

a) S'ha de carregar, a la subscripció o compra, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», i, si s'escau, al compte 549, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini».

b) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als subcomptes 7640, «Beneficis en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats», i 6640, «Pèrdues en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats».

c) S'ha d'abonar per les alienacions, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i, si existeixen desemborsaments pendents,

amb càrrec al compte 549, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini».

#### **541. Valors representatius de deute a curt termini.**

Inversions en obligacions, bons o altres valors representatius de deute, inclosos els que fixen el seu rendiment en funció d'índexs o sistemes anàlegs, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals no sigui superior a un any.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

##### **5410. Valors representatius de deute a curt termini mantinguts a venciment.**

Recull les inversions en valors representatius de deute que hagin estat classificades en la categoria d'inversions mantingudes fins al venciment, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals no sigui superior a un any.

###### **a) S'ha de carregar:**

a.1) A la subscripció o compra, per la contraprestació lliurada, exclosos els interessos meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Amb abonament al compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió. Quan l'esmentada diferència sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

a.4) Per la reclassificació des de la categoria de disponible per a la venda, amb abonament al subcompte 5411, «Valors representatius de deute a curt termini disponibles per a la venda».

a.5) Per la reclassificació des de la categoria d'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats, amb abonament al subcompte 5412, «Valors representatius de deute a valor raonable amb canvis en resultats».

###### **b) S'ha d'abonar:**

b.1) Per l'amortització, alienació o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps, en cas d'alienació, s'ha de carregar el subcompte 6650, «Pèrdues en inversions financeres al cost amortitzat», o s'ha d'abonar el subcompte 7650, «Beneficis en inversions financeres al cost amortitzat», pels possibles resultats, negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Per la reclassificació a la categoria de disponible per a la venda, amb càrrec al subcompte 5411, «Valors representatius de deute a curt termini disponibles per a la venda».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor de la inversió al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

##### **5411. Valors representatius de deute a curt termini disponibles per a la venda.**

Recull les inversions en valors representatius de deute no classificats en altres categories, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals no sigui superior a un any.



a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, per la contraprestació lliurada, exclosos els interessos meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Amb abonament al compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió. Quan l'esmentada diferència sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

a.4) Per la reclassificació des de la categoria d'inversió mantinguda a venciment, amb abonament al subcompte 5410, «Valors representatius de deute a curt termini mantinguts a venciment».

Al mateix temps, per la diferència entre el valor raonable i el cost amortitzat dels valors, s'ha de carregar el compte 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», o s'ha d'abonar el compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», segons el seu signe.

a.5) En el moment del registre del deteriorament del valor, per les variacions negatives del valor raonable imputades prèviament al patrimoni net, amb abonament en el compte 902, «Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per l'amortització, alienació o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b.2) Per la reclassificació a la categoria d'inversió mantinguda a venciment, amb càrrec al subcompte 5410, «Valors representatius de deute a curt termini mantinguts a venciment».

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», i 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», llevat de la part corresponent a les diferències de canvi associades al cost amortitzat, que s'han de registrar en els comptes 668, «Diferències negatives de canvi», o 768, «Diferències positives de canvi», segons el seu signe, i la part corresponent als interessos meritats.

5412. Valors representatius de deute a valor raonable amb canvis en resultats.

Recull les inversions en valors representatius de deute classificades en la categoria actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, per la contraprestació lliurada, exclosos els interessos meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Amb abonament al compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió. Quan l'esmentada diferència sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha d'abonar:

b.1) Amb càrrec, generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», per l'alienació o amortització dels valors.

b.2) Per la reclassificació a la categoria d'«Inversions mantingudes fins al venciment», amb càrrec al subcompte 5410, «Valors representatius de deute a curt termini mantinguts a venciment».

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als subcomptes 7640, «Beneficis en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats», i 6640, «Pèrdues en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats», llevat de la part corresponent a les diferències de canvi que s'han de registrar en els comptes 668, «Diferències negatives de canvi», o 768, «Diferències positives de canvi», segons el seu signe, i llevat de la part corresponent als interessos meritats.

#### **542. Crèdits a curt termini.**

Préstecs i altres crèdits concedits a tercers amb venciment no superior a un any.

S'hi han d'incloure les subvencions reintegrables.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) A la formalització del crèdit, per l'import d'aquest, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o als comptes d'immobilitzat corresponents, en el cas de crèdits que hagin de figurar en el subcompte 5420, «Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat».

A més, en el cas de crèdits concedits amb interessos subvencionats, s'ha d'abonar aquest compte amb càrrec al compte 651, «Subvencions», per la diferència entre l'import lliurat i el valor raonable del crèdit, d'acord amb els criteris establerts en la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Amb abonament al subcompte 7620, «Ingressos de crèdits», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió. Quan l'esmentada diferència sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha d'abonar, al venciment o al reintegrament total o parcial, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i al compte 667, «Pèrdues de crèdits incobrables», en cas de pèrdues per insolvències.

#### **543. Actius per derivats financers a curt termini.**

Import corresponent a les operacions amb derivats financers amb valoració favorable per a l'entitat, el venciment o la data de les quals en què s'esperen liquidar no sigui superior a un any.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5430. Actius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura.

Recull la valoració favorable per a l'entitat dels derivats financers designats instruments de cobertura.

a) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes, si s'escau, en el moment de la contractació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha d'abonar per l'import rebut en el moment de la liquidació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte

430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, als subcomptes 7645, «Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura», i 6645, «Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura», respectivament, quan segons la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i l'esmentada variació s'hagi d'imputar al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici.

d) S'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec, als comptes 910, «Beneficis per cobertures», i 810, «Pèrdues per cobertures», respectivament, per la variació del valor de l'instrument derivat que s'hagi determinat com cobertura eficaç, quan el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i imputar-se l'esmentada variació al compte del resultat econòmic patrimonial d'exercicis posteriors o al valor inicial de la partida coberta.

5431. Actius per altres derivats financers a curt termini.

Recull la valoració favorable per a l'entitat dels derivats financers als quals no s'apliqui la comptabilitat de cobertures.

a) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes, si s'escau, en el moment de la contractació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha d'abonar per l'import rebut en el moment de la liquidació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, als subcomptes 7646, «Beneficis en altres derivats financers», i 6646, «Pèrdues en altres derivats financers», respectivament.

5436. Interessos a curt termini de permutes financeres designades instruments de cobertura.

Interessos a cobrar a curt termini per operacions de permuta financera designats instruments de cobertura.

a) S'ha de carregar, per l'import dels interessos meritats durant l'exercici, amb abonament al subcompte 7628, «Ingressos de permutes financeres designades instruments de cobertura».

b) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», al venciment o cobrament d'interessos.

5437. Interessos a curt termini d'altres permutes financeres.

El seu moviment és anàleg al del subcompte 5436, «Interessos a curt termini de permutes financeres designades instruments de cobertura», utilitzant com a contrapartida el subcompte 7620, «Ingressos de crèdits», en lloc de la 7628, «Ingressos de permutes financeres designades instruments de cobertura».

#### **544. Crèdits a curt termini al personal.**

Crèdits concedits al personal de l'entitat, el venciment dels quals no sigui superior a un any.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 542, «Crèdits a curt termini».

## 545. Dividend a cobrar.

Crèdits per dividends, siguin definitius o «a compte», la distribució dels quals ha estat acordada per la societat a què corresponen.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar amb abonament:
  - a.1) Al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», a la subscripció o compra dels valors, per l'import dels dividends acordats amb venciment en exercici posterior.
  - a.2) Al compte 760, «Ingressos de participacions en el patrimoni net», per l'import meritat.
- b) S'ha d'abonar, a l'inici del període de repartiment de dividends, o pel cobrament d'aquests, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

## 546. Interessos a curt termini de valors representatius de deute.

Interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de valors representatius de deute.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar amb abonament:
  - a.1) Al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», a la subscripció o compra dels valors, per l'import dels interessos meritats amb venciment en l'exercici posterior.
  - a.2) Al compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute», pels interessos meritats i no vençuts, en fi d'exercici i en la cancel·lació anticipada.
- b) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», al venciment o cobrament dels interessos i a l'alienació o baixa de l'actiu dels valors.

Al mateix temps, s'ha d'abonar el compte 768, «Diferències positives de canvi», o s'ha de carregar el compte 668, «Diferències negatives de canvi», per les diferències de canvi que s'hagin produït fins aquell moment.

## 547. Interessos a curt termini de crèdits.

Interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de crèdits.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar, per l'import dels interessos meritats i no vençuts, en fi d'exercici i en la cancel·lació anticipada, amb abonament al subcompte 7620, «Ingressos de crèdits».
- b) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», al venciment o cobrament d'interessos i al reintegrament o baixa de l'actiu del crèdit.

## 548. Imposicions a curt termini.

Saldos en bancs i institucions de crèdit, formalitzats per mitjà de «compte a termini» o similars, amb venciment no superior a un any. També s'hi han d'incloure, amb el degut desenvolupament en subcomptes, els interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de les imposicions a termini.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar, a la formalització, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b) S'ha d'abonar, a la recuperació o traspàs dels fons, amb càrrec, generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

**549. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini.**

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre participacions en el patrimoni net de societats mercantils, quan es tracti d'inversions financeres a curt termini.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, minorant la partida en què es reflecteixin les corresponents participacions.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a l'adquisició o subscripció de les participacions, per l'import pendent de desemborsar, amb càrrec al divisionari corresponent del compte 540, «Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni».

b) S'ha de carregar, pels desemborsaments que es vagin exigint, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o al divisionari corresponent del compte 540, «Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni», pels saldos pendents, quan s'alienin participacions no desemborsades totalment.

**55. ALTRES COMPTES FINANCERS.**

**550. Comptes corrents no bancaris.**

**554. Cobraments pendents d'aplicació.**

**555. Pagaments pendents d'aplicació.**

**556. Moviments interns de tresoreria.**

**557. Formalització.**

**558. Provisions de fons per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa.**

5580. Provisions de fons per a pagaments a justificar pendents d'aprovació.

5581. Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendents de justificació.

5584. Lliuraments per a pagaments a justificar pendents de pagament.

5585. Lliuraments per a la reposició d'avançaments de caixa fixa pendents de pagament.

5586. Despeses realitzades amb provisions de fons per a pagaments a justificar pendents d'aprovació.

**559. Altres partides pendents d'aplicació.**

Recull uns altres comptes financers que no es classifiquin en altres subgrups.

**550. Comptes corrents no bancaris.**

Comptes corrents d'efectiu mantinguts amb persona natural o jurídica que no sigui banc, banquer o institució de crèdit, ni deutor o creditor que hagi de figurar en el grup 4 «Creditors i deutors».

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç en l'epígraf III, «Deutors i uns altres comptes a cobrar», la suma dels seus saldos deutors, i en el passiu corrent del balanç en l'epígraf IV, «Creditors i uns altres comptes a pagar», la suma dels seus saldos creditors.

S'ha de carregar per les remeses o lliuraments de fons efectuades per l'entitat i s'ha d'abonar per les recepcions de fons a favor de l'entitat, amb abonament i càrrec, respectivament, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

## 554. Cobraments pendents d'aplicació.

Compte creditor destinat a recollir els cobraments que es produeixen a l'entitat i que no són aplicables als seus conceptes definitius perquè aquesta aplicació provisional és un tràmit previ per a la seva posterior aplicació definitiva.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç en l'epígraf IV, «Creditors i uns altres comptes a pagar».

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) A comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per la realització dels cobraments.

a.2) Al compte 442, «Deutors per servei de recaptació», pels cobraments que es realitzin en les entitats encarregades de la gestió de cobrament, quan s'efectuï la comptabilització de forma prèvia a la recepció dels fons, d'acord amb els procediments de gestió establerts.

a.3) Al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'import dels reintegraments imputables al pressupost de despeses quan la normativa aplicable a l'entitat comptable així els prevegi. Aquest assentament és de signe negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament al compte que correspongui en funció de la naturalesa del cobrament.

## 555. Pagaments pendents d'aplicació.

Compte deutor que recull els pagaments realitzats per l'entitat quan, excepcionalment, es desconeix el seu origen, i en general, els que no es poden aplicar definitivament.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç en l'epígraf III, «Deutors i uns altres comptes a cobrar».

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha de carregar, pels pagaments realitzats, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

b) S'ha d'abonar, per l'aplicació definitiva del pagament, en el moment d'obtenir l'esmentada informació, amb càrrec al compte al qual s'hagi d'imputar.

## 556. Moviments interns de tresoreria.

Recull el trasllat de fons entre diferents comptes de tresoreria de l'entitat subjecte de la comptabilitat.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç en l'epígraf VII, «Efectiu i altres actius líquids equivalents».

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte que correspongui del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per la sortida de fons de la tresoreria.

b) S'ha d'abonar amb càrrec al compte que correspongui del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per l'entrada dels fons procedents d'uns altres comptes de tresoreria.

Nota: La utilització d'aquest compte és opcional.

## 557. Formalització.

Compte destinat a recollir els cobraments i pagaments que es compensen sense existir moviment real d'efectiu.

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha de carregar, pels cobraments de l'esmentada naturalesa, amb abonament al compte que hagi de servir de contrapartida d'acord amb la naturalesa de l'operació que els origina.

b) S'ha d'abonar, pels pagaments de l'esmentada naturalesa, amb càrrec al compte que hagi de servir de contrapartida d'acord amb la naturalesa de l'operació que els origina.

El seu saldo ha de ser sempre zero.

Nota: La utilització d'aquest compte és opcional.

**558. Provisions de fons per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa.**

Recull la situació i els moviments dels fons lliurats per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa, a favor de caixers pagadors integrats orgànicament a l'entitat comptable.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç en l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5580. Provisions de fons per a pagaments a justificar pendents d'aprovació.

Recull els fons per a pagaments a justificar que hagin estat utilitzats i dels quals estigui pendent d'aprovar el corresponent compte justificatiu.

El seu moviment és el següent en funció de l'alternativa adoptada per l'entitat:

1. Quan l'entitat registri de forma individualitzada els pagaments a tercers amb càrrec als lliuraments a justificar:

a) S'ha de carregar, pels pagaments realitzats, amb abonament als subcomptes 5708, «Caixa. Pagaments a justificar», o 5750, «Bancs i institucions de crèdit. Pagaments a justificar», segons correspongui.

b) S'ha d'abonar, una vegada aprovat el compte justificatiu, amb càrrec al compte representatiu de la despesa realitzada, o al subcompte 5586, «Despeses realitzades amb provisions de fons per a pagaments a justificar pendents d'aprovació», en cas de despeses que ja s'hagin reconegut.

El seu saldo deutor recull l'import dels pagaments realitzats amb fons lliurats a justificar el compte justificatiu dels quals estigui pendent d'aprovació.

2. Quan l'entitat opti per regularitzar periòdicament i almenys a fi d'exercici el saldo de la tresoreria per a pagaments a justificar, aquest compte només s'ha de moure en les dates de regularització de l'esmentat saldo:

a) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec, respectivament, al subcompte 5750, «Bancs i institucions de crèdit. Pagaments a justificar», al final de cada període de regularització, per la diferència entre el saldo comptable del subcompte 5750 a l'esmentada data i el saldo real dels comptes corrents que representa aquesta última a la mateixa data.

b) Quan l'entitat utilitzi a més caixa d'efectiu per a pagaments a justificar, s'ha de fer simultàniament la següent anotació:

S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec respectivament al subcompte 5708, «Caixa. Pagaments a justificar», al final de cada període de regularització, per la diferència entre el saldo comptable del subcompte 5708 a l'esmentada data i les existències reals d'efectiu per a pagaments a justificar.

Al final de cada període de regularització, i en qualsevol cas, a fi d'exercici, el seu saldo deutor recull l'import dels fons lliurats amb el caràcter de pagaments a justificar que hagin estat utilitzats i que estiguin pendents de justificar o d'aprovar el compte justificatiu corresponent.

Nota: Quan els procediments organitzatius de l'entitat ho aconsellin o quan les quantitats dipositades a la caixa d'efectiu per a pagaments a justificar siguin escassament significatives, aquest compte ha de recollir també el saldo existent en l'esmentada caixa a la data de regularització. En aquest cas la regularització de la situació dels fons per a pagaments a justificar de l'entitat s'ha d'efectuar únicament amb la primera de les anotacions comptables previstes en el moviment d'aquest compte en el punt 2.

5581. Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendents de justificació.

Recull l'import dels fons de l'avançament de caixa fixa utilitzat i que està pendent de justificació.

El seu moviment és el següent en funció de l'alternativa adoptada per l'entitat:

1. Quan l'entitat registri de forma individualitzada els pagaments a tercers amb càrrec a l'avançament de caixa fixa:

a) S'ha de carregar, pels pagaments realitzats, amb abonament als subcomptes 5709, «Caixa. Avançaments de caixa fixa», o 5751, «Bancs i institucions de crèdit. Avançaments de caixa fixa», segons correspongui.

b) S'ha d'abonar, a la reposició de l'avançament de caixa fixa, amb càrrec al compte representatiu de la despesa realitzada o al compte 413, «Creditors per operacions pendents d'aplicar a pressupost», en cas de despeses que ja s'hagin reconegut.

El seu saldo deutor recull l'import dels pagaments realitzats amb càrrec a l'avançament de caixa fixa que estiguin pendents de justificar.

2. Quan l'entitat opti per regularitzar periòdicament i, almenys a fi d'exercici, el saldo de la tresoreria relativa a l'avançament de caixa fixa, aquest compte s'ha de moure només en les dates de regularització de l'esmentat saldo:

a) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec, respectivament, al subcompte 5751, «Bancs i institucions de crèdit. Avançaments de caixa fixa», al final de cada període de regularització, per la diferència entre el saldo comptable del subcompte 5751 a l'esmentada data i el saldo real dels comptes corrents que representa aquest últim en la mateixa data.

b) Quan l'entitat utilitzi caixa d'efectiu per a avançaments de caixa fixa, s'ha de fer simultàniament la següent anotació:

S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec respectivament al subcompte 5709, «Caixa. Avançaments de caixa fixa», al final de cada període de regularització, per la diferència entre el saldo comptable del subcompte 5709 en l'esmentada data i les existències reals d'efectiu per a avançaments de caixa fixa.

Al final de cada període de regularització, i en qualsevol cas, a fi d'exercici, el seu saldo deutor recull l'import dels fons lliurats amb càrrec a l'avançament de caixa fixa que hagin estat utilitzats i que estiguin pendents de justificar.

Nota: Quan els procediments organitzatius de l'entitat ho aconsellin o quan les quantitats dipositades a la caixa d'efectiu per a avançaments de caixa fixa siguin escassament significatives, aquest compte ha de recollir també el saldo existent en l'esmentada caixa en la data de regularització. En aquest cas la regularització de la situació dels fons de l'avançament de caixa fixa de l'entitat s'ha d'efectuar únicament amb la primera de les anotacions comptables previstes en el moviment d'aquest compte en el punt 2.

5584. Lliuraments per a pagaments a justificar pendents de pagament.

Recull els lliuraments pressupostaris expedits de fons a justificar que estiguin pendents de pagament.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per la tramitació de la proposta de pagament corresponent a lliuraments de fons amb el caràcter de pagaments a justificar.



b) S'ha d'abonar, amb càrrec al subcompte 5750, «Bancs i institucions de crèdit. Pagaments a justificar», pels pagaments realitzats amb càrrec al compte operatiu.

El seu saldo deutor recull l'import dels lliuraments expedits per a provisions de fons a justificar que no hagin estat fets efectius i, per tant, no s'hagi produït l'ingrés d'aquests en el compte corrent restringit de pagaments.

5585. Lliuraments per a la reposició d'avançaments de caixa fixa pendents de pagament.

Recull els lliuraments expedits per a la reposició d'avançaments de caixa fixa que estiguin pendents de pagament.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per la tramitació de la proposta de pagament corresponent a lliuraments per a la reposició de l'avançament de caixa fixa.

b) S'ha d'abonar, amb càrrec al subcompte 5751, «Bancs i institucions de crèdit. Avançaments de caixa fixa», pels pagaments realitzats amb càrrec al compte operatiu.

El seu saldo deutor recull l'import dels lliuraments expedits per a la reposició d'avançaments de caixa fixa que no hagin estat fets efectius i, per tant, no s'hagi produït l'ingrés d'aquests en el compte corrent restringit de pagaments.

5586. Despeses realitzades amb provisions de fons per a pagaments a justificar pendents d'aprovació.

Recull les despeses i altres adquisicions realitzades pels perceptors de fons lliurats a justificar que a fi d'exercici estiguin pendents d'aprovació.

El seu moviment és el següent segons l'alternativa adoptada per l'entitat:

1. Quan l'entitat registri de forma individualitzada els pagaments a tercers amb càrrec als lliuraments a justificar:

a) S'ha d'abonar, per les despeses realitzades pendents d'aprovar a fi d'exercici, amb càrrec als comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa» o de balanç representatius de la despesa pressupostària realitzada.

b) S'ha de carregar, amb abonament al subcompte 5580, «Provisions de fons per a pagaments a justificar pendents d'aprovació», una vegada aprovat el compte justificatiu.

El seu saldo, creditor, recull les despeses realitzades amb càrrec a lliuraments a justificar que estiguin pendents d'aprovació.

2. Quan l'entitat opti per regularitzar periòdicament i almenys a fi d'exercici el saldo de la tresoreria per a pagaments a justificar.

a) S'ha d'abonar, per les despeses realitzades pendents d'aprovar a fi d'exercici, amb càrrec als comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa» o de balanç representatius de la despesa pressupostària realitzada.

b) S'ha de carregar amb abonament als comptes d'imputació que corresponguin per les despeses i altres adquisicions realitzades que estaven pendents d'aprovació al final de l'exercici anterior.

A fi d'exercici, el seu saldo, creditor, recull les despeses realitzades amb càrrec a lliuraments a justificar que estiguin pendents d'aprovació.

## **559. Altres partides pendents d'aplicació.**

Compte que recull els cobraments, quan se'n desconeix l'origen i si són o no pressupostaris i, en general, els que no es poden aplicar definitivament per causes diferents a les previstes en uns altres comptes.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç en l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar».

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», segons sigui procedent, pels cobraments, l'aplicació definitiva dels quals es desconeix.

b) S'ha de carregar amb abonament al compte a què s'ha d'imputar el cobrament, en el moment d'obtenir aquesta informació, per l'aplicació definitiva d'aquest.

## 56. FIANCES I DIPÒSITS REBUTS I CONSTITUÏTS A CURT TERMINI I AJUSTOS PER PERIODIFICACIÓ.

**560. Fiances rebudes a curt termini.**

**561. Dipòsits rebuts a curt termini.**

**565. Fiances constituïdes a curt termini.**

**566. Dipòsits constituïts a curt termini.**

**567. Despeses financeres pagades per endavant.**

**568. Ingressos financers cobrats per endavant.**

La part de les fiances i dipòsits, rebuts o constituïts, a llarg termini que tingui venciment a curt ha de figurar en el passiu o actiu corrent del balanç; a aquests efectes s'ha de traspassar a aquest subgrup l'import que representin les fiances i dipòsits a llarg termini amb venciment a curt dels comptes corresponents dels subgrups 18, «Fiances i dipòsits rebuts a llarg termini», i 26, «Fiances i dipòsits constituïts a llarg termini».

### **560. Fiances rebudes a curt termini.**

Efectiu rebut com a garantia del compliment d'una obligació, a termini no superior a un any.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç en l'epígraf II, «Deutes a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a la constitució, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», si l'operació no s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», a la cancel·lació de la fiança, segons sigui procedent.

b.2) Al compte 778, «Ingressos excepcionals», per l'incompliment de l'obligació afermada que determini pèrdues en la fiança.

### **561. Dipòsits rebuts a curt termini.**

Efectiu rebut en concepte de dipòsit irregular, a termini no superior a un any.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç en l'epígraf II, «Deutes a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a la constitució, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», si l'operació no s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha de carregar, a la cancel·lació, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons sigui procedent.

## 565. Fiances constituïdes a curt termini.

Efectiu lliurat com a garantia del compliment d'una obligació, a termini no superior a un any.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç en l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, a la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», si l'operació no s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha d'abonar amb càrrec:

b.1) Al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», a la cancel·lació de la fiança, segons sigui procedent.

b.2) Al compte 678, «Despeses excepcionals», per incompliment de l'obligació fiançada que determini pèrdues en la fiança.

## 566. Dipòsits constituïts a curt termini.

Efectiu lliurat en concepte de dipòsit irregular, a termini no superior a un any.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç en l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, a la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», si l'operació no s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha d'abonar, a la cancel·lació, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons sigui procedent.

## 567. Despeses financeres pagades per endavant.

Despeses financeres pagades per l'entitat que corresponen a l'exercici següent.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç en l'epígraf VI, «Ajustos per periodificació».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament als comptes del subgrup 66, «Despeses financeres», que hagin registrat les despeses financeres a imputar a l'exercici posterior.

b) S'ha d'abonar, al principi de l'exercici següent, amb càrrec a comptes del subgrup 66.

## 568. Ingressos financers cobrats per endavant.

Ingressos financers cobrats per l'entitat i que corresponen a l'exercici següent.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç en l'epígraf V, «Ajustos per periodificació».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec als comptes del subgrup 76, «Ingressos financers», que hagin registrat els ingressos financers a imputar a l'exercici posterior.

b) S'ha de carregar, al principi de l'exercici següent, amb abonament a comptes del subgrup 76.

## 57. EFECTIU I ACTIUS LÍQUIDS EQUIVALENTS.

**570. Caixa.**

- 5700. Caixa.
- 5708. Caixa. Pagaments a justificar.
- 5709. Caixa. Avançaments de caixa fixa.

**571. Bancs i institucions de crèdit. Comptes operatius.****573. Bancs i institucions de crèdit. Comptes restringits de recaptació.****575. Bancs i institucions de crèdit. Comptes restringits de pagaments.**

- 5750. Bancs i institucions de crèdit. Pagaments a justificar.
- 5751. Bancs i institucions de crèdit. Avançaments de caixa fixa.

**576. Bancs i institucions de crèdit. Altres comptes restringits de pagaments.**

- 5760. Bancs i institucions de crèdit. Pagament de nòmines.
- 5761. Banc i institucions de crèdit. Altres pagaments en ferm.

**577. Actius líquids equivalents a l'efectiu.**

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç en l'epígraf VII, «Efectiu i altres actius líquids equivalents».

**570. Caixa.**

Disponibilitats de mitjans líquids.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

## 5700. Caixa.

a) S'ha de carregar, a l'entrada de mitjans líquids, amb abonament als comptes que hagin de servir de contrapartida segons la naturalesa de l'operació que dona lloc al cobrament.

b) S'ha d'abonar, a la seva sortida, amb càrrec als comptes que hagin de servir de contrapartida segons la naturalesa de l'operació que dona lloc al pagament.

## 5708. Caixa. Pagaments a justificar.

Disponibilitats líquides destinades a pagaments a justificar.

El seu moviment és el següent en funció de l'alternativa adoptada per l'entitat:

1. Quan l'entitat registri de forma individualitzada els pagaments a tercers amb càrrec als lliuraments a justificar:

a) S'ha de carregar, generalment, amb abonament al subcompte 5750, «Banc i institucions de crèdit. Pagaments a justificar», pels fons rebuts per a pagaments a justificar en efectiu.

b) S'ha d'abonar amb càrrec al subcompte 5580, «Provisions de fons per a pagaments a justificar pendents d'aprovació», pels pagaments realitzats.

El seu saldo deutor recull els fons líquids per a pagaments a justificar existents en caixes d'efectiu de l'esmentada naturalesa.

2. Quan l'entitat opti per regularitzar periòdicament i almenys a fi d'exercici el saldo del compte de tresoreria corresponent a pagaments a justificar:

a) S'ha de carregar o abonar, en el moment de la regularització de la situació dels fons amb abonament o càrrec al subcompte 5580, «Provisions de fons per a pagaments a justificar pendents d'aprovació», per la diferència entre el saldo comptable que presenti el

compte a l'esmentada data i el saldo real d'efectiu per a pagaments a justificar existent a la caixa.

En aquesta segona alternativa aquest compte només s'ha de moure en les dates de regularització de l'esmentat saldo.

El saldo deutor d'aquest compte després de la seva regularització i en tot cas a fi d'exercici, recull els fons líquids per a pagaments a justificar existents en caixes d'efectiu de l'esmentada naturalesa.

5709. Caixa. Avançaments de caixa fixa.

Disponibilitats líquides per a avançaments de caixa fixa.

El seu moviment és el següent en funció de l'alternativa adoptada per l'entitat:

1. Quan l'entitat registri de forma individualitzada els pagaments a tercers amb càrrec a l'avançament de caixa fixa:

a) S'ha de carregar, generalment, amb abonament al subcompte 5751, «Banc i institucions de crèdit. Avançaments de caixa fixa», pels fons rebuts.

b) S'ha d'abonar amb càrrec al subcompte 5581, «Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendents de justificació», pels pagaments realitzats.

El seu saldo deutor recull els fons líquids per a avançaments de caixa fixa existents en caixes d'efectiu de l'esmentada naturalesa.

2. Quan l'entitat opti per regularitzar periòdicament i almenys a fi d'exercici el saldo del compte de tresoreria corresponent a avançaments de caixa fixa:

a) S'ha de carregar o abonar, en el moment de la regularització de la situació dels fons amb abonament o càrrec al subcompte 5581, «Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendents de justificació», per la diferència entre el saldo comptable que presenti el compte en l'esmentada data i el saldo real d'efectiu per a avançaments de caixa fixa existent a la caixa.

En aquesta segona alternativa aquest compte només s'ha de moure en les dates de regularització de l'esmentat saldo.

El saldo deutor d'aquest compte després de la seva regularització i en tot cas a fi d'exercici, recull els fons líquids per a avançaments de caixa fixa existents en caixes d'efectiu de l'esmentada naturalesa.

## **571. Bancs i institucions de crèdit. Comptes operatius.**

Saldos a favor de l'entitat en comptes operatius, de disponibilitat immediata, en bancs i institucions de crèdit.

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha de carregar, per les entrades d'efectiu o per les transferències rebudes, amb abonament als comptes que hagin de servir de contrapartida segons la naturalesa de l'operació que dóna lloc al cobrament.

b) S'ha d'abonar, per la disposició total o parcial del saldo, amb càrrec als comptes que hagin de servir de contrapartida d'acord amb la naturalesa de l'operació que dóna lloc al pagament.

## **573. Bancs i institucions de crèdit. Comptes restringits de recaptació.**

Saldos a favor de l'entitat en comptes restringits de recaptació.

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha de carregar, per les entrades d'efectiu, amb abonament als comptes que hagin de servir de contrapartida segons la naturalesa de l'operació que dóna lloc al cobrament.

b) S'ha d'abonar, pels traspassos realitzats, amb càrrec al compte que correspongui d'aquest mateix subgrup.

## **575. Bancs i institucions de crèdit. Comptes restringits de pagaments.**

Saldos a favor de l'entitat en comptes restringits de provisions de fons per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5750. Banc i institucions de crèdit. Pagaments a justificar.

Saldos a favor de l'entitat en comptes restringits de pagaments per a la realització de pagaments a justificar:

El seu moviment és el següent segons l'alternativa adoptada per l'entitat:

1. Quan l'entitat registri de forma individualitzada els pagaments a tercers amb càrrec als lliuraments a justificar:

a) S'ha de carregar amb abonament:

a.1) Al subcompte 5584, «Lliuraments per a pagaments a justificar pendents de pagament», per les entrades de fons provinents del compte operatiu pels lliuraments expedits a justificar.

a.2) Al compte 400, «Creditors obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», pels reintegraments de pagaments a justificar que, d'acord amb la normativa aplicable a l'entitat, s'hagin d'aplicar a pressupost de despeses. Aquest assentament té signe negatiu.

b) S'ha d'abonar amb càrrec:

b.1) Al subcompte 5580, «Provisions de fons per a pagaments a justificar pendents d'aprovació», pels pagaments realitzats als creditors finals.

b.2) Al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», pels reintegraments de les quantitats no invertides de lliuraments a justificar, quan aquells s'hagin d'aplicar al pressupost d'ingressos.

2. Quan l'entitat opti per regularitzar periòdicament i almenys a fi d'exercici el saldo del compte de tresoreria corresponent a pagaments a justificar:

a) S'ha de carregar amb abonament:

a.1) Al subcompte 5584, «Lliuraments per a pagaments a justificar pendents de pagament», per les entrades de fons provinents del compte operatiu pels lliuraments expedits a justificar.

a.2) Al compte 400, «Creditors obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», pels reintegraments de pagaments a justificar que, d'acord amb la normativa aplicable a l'entitat, s'hagin d'aplicar a pressupost de despeses. Aquest assentament té signe negatiu.

b) S'ha d'abonar amb càrrec:

b.1) Al compte representatiu de la despesa realitzada, quan es produeixi l'aprovació dels comptes justificatius del lliurament a justificar.

b.2) Al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», pels reintegraments de les quantitats no invertides de lliuraments a justificar, quan aquells s'hagin d'aplicar al pressupost d'ingressos.

c) S'ha d'abonar o carregar al final de cada període de regularització, amb càrrec o abonament, respectivament al subcompte 5580, «Provisions de fons per a pagaments a

justificar pendents d'aprovació», per la diferència entre el saldo comptable que presenti a l'esmentada fitxa i el saldo real per a pagaments a justificar del compte corrent de provisions de fons que representa. Aquesta operació té per objecte que el saldo comptable del subcompte 5750, «Banc i institucions de crèdit. Pagaments a justificar», després de la regularització representi els saldos per a pagaments a justificar a favor de l'entitat en comptes restringits de provisions de fons.

5751. Banc i institucions de crèdit. Avançaments de caixa fixa.

Saldos a favor de l'entitat en comptes restringits de pagaments d'avançaments de caixa fixa.

El seu moviment és el següent segons l'alternativa adoptada per l'entitat:

1. Quan l'entitat registri de forma individualitzada els pagaments a tercers amb càrrec a l'avançament de caixa fixa:

a) S'ha de carregar amb abonament:

a.1) Al compte que correspongui del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons es tracti de traspassos de caixa o comptes operatius, per la provisió inicial de fons a la «caixa fixa» o increments d'aquesta.

a.2) Al subcompte 5585, «Lliuraments per a la reposició d'avançaments de caixa fixa pendents de pagament», per les entrades de fons provinents de les reposicions dels avançaments de caixa fixa.

b) S'ha d'abonar amb càrrec:

b.1) Al subcompte 5581, «Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendents de justificació», pels pagaments realitzats als creditors finals.

b.2) Al compte 571, «Bancs i institucions de crèdit. Comptes operatius», pels moviments de fons corresponents a cancel·lacions o disminucions de l'avançament de caixa fixa.

2. Quan l'entitat opti per regularitzar periòdicament i almenys a fi d'exercici el saldo del compte de tresoreria corresponent a avançaments de caixa fixa:

a) S'ha de carregar amb abonament:

a.1) Al compte que correspongui del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons es tracti de traspassos de caixa o comptes operatius, per la provisió inicial de fons a la «caixa fixa» o increments d'aquesta.

a.2) Al subcompte 5585, «Lliuraments per a la reposició d'avançaments de caixa fixa pendents de pagament», per les entrades de fons provinents de les reposicions dels avançaments de caixa fixa.

b) S'ha d'abonar amb càrrec:

b.1) Al compte representatiu de la despesa realitzada, quan es produeixi la reposició de l'avançament de caixa fixa.

b.2) Al compte 571, «Bancs i institucions de crèdit. Comptes operatius», pels moviments de fons corresponents a cancel·lacions o disminucions de l'avançament de caixa fixa.

c) S'ha d'abonar o carregar al final de cada període de regularització, amb càrrec o abonament, respectivament al subcompte 5581, «Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendents de justificació», per la diferència entre el saldo comptable que presenti a l'esmentada fitxa i el saldo real per a avançaments de caixa fixa del compte corrent de provisions de fons que representa. Aquesta operació té per objecte que el saldo

comptable del subcompte 5751, «Banc i institucions de crèdit. Avançaments de caixa fixa», després de la regularització representi els saldos per a avançaments de caixa fixa a favor de l'entitat en comptes restringits de provisions de fons.

## **576. Bancs i institucions de crèdit. Altres comptes restringits de pagaments.**

Saldos a favor de l'entitat comptable en comptes restringits de pagaments diferents de les de provisió de fons, inclosos en el compte 575, «Bancs i institucions de crèdit. Comptes restringits de pagaments».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

### **5760. Bancs i institucions de crèdit. Pagament de nòmines.**

Compte que recull els saldos a favor de l'entitat en comptes restringits per a pagaments de nòmines.

El saldo d'aquest compte es regularitza amb la periodicitat que determini l'entitat comptable i almenys a fi d'exercici, mitjançant els següents assentaments comptables:

a) S'ha de carregar, amb abonament al subcompte 4190, «Creditors per pagaments en ferm pendents de realitzar», pels saldos per a pagaments de nòmines pendents d'utilitzar.

b) S'ha d'abonar de forma simultània al registre anterior, amb càrrec al mateix subcompte 4190, «Creditors per pagaments en ferm pendents de realitzar», pels saldos per a pagaments de nòmines que estaven pendents d'utilitzar al final del període anterior.

El seu saldo, deutor, recull els fons no utilitzats per al pagament de nòmines en el moment de la regularització.

### **5761. Bancs i institucions de crèdit. Altres pagaments en ferm.**

Compte que recull els saldos a favor de l'entitat en comptes restringits per a la realització de pagaments en ferm diferents dels previstos en uns altres comptes.

El saldo d'aquest compte es regularitza amb la periodicitat que determini l'entitat comptable i almenys a fi d'exercici, mitjançant els següents assentaments comptables:

a) S'ha de carregar amb abonament al subcompte 4190, «Creditors per pagaments en ferm pendents de realitzar», pels saldos per a pagaments en ferm pendents d'utilitzar.

b) S'ha d'abonar de forma simultània al registre anterior, amb càrrec al mateix subcompte 4190, «Creditors per pagaments en ferm pendents de realitzar», pels saldos per a pagaments en ferm que estaven pendents d'utilitzar al final del període anterior.

El seu saldo, deutor, recull els fons per a pagaments en ferm no utilitzats en el moment de la regularització.

## **577. Actius líquids equivalents a l'efectiu.**

Inversions financeres de gran liquiditat, que compleixin totes les condicions següents:

- Es realitzen amb l'objectiu de rendibilitzar excedents temporals d'efectiu i formen part de la gestió normal de la liquiditat de l'entitat.
- En el moment de la seva formalització tenen un venciment inferior a 3 mesos.
- Són fàcilment convertibles en imports determinats d'efectiu sense incórrer en penalitzacions significatives.
- Estan subjectes a un risc poc significatiu de canvis en el seu valor.

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha de carregar, pel seu preu d'adquisició, amb abonament, generalment, al compte 571, «Bancs i institucions de crèdit. Comptes operatius», o al compte 400,



«Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», si l'operació s'hagués d'imputar al pressupost.

b) S'ha de carregar, pels interessos explícits o implícits meritats, amb abonament, generalment, al compte 769, «Altres ingressos financers».

c) S'ha d'abonar per l'import rebut en el moment de l'alienació o liquidació de la inversió, amb càrrec, generalment, al compte 571, «Bancs i institucions de crèdit. Comptes operatius», o al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», si l'operació s'hagués d'imputar al pressupost.

#### 58. PROVISIONS A CURT TERMINI.

**582. Provisió a curt termini per a responsabilitats.**

**583. Provisió a curt termini per desmantellament, retir o rehabilitació de l'immobilitzat no financer.**

**585. Provisió a curt termini per a devolució d'ingressos.**

**588. Provisió a curt termini per a transferències i subvencions.**

**589. Altres provisions a curt termini.**

Recull les provisions incloses en el subgrup 14, «Provisions a llarg termini», la cancel·lació de les quals es prevegi en el curt termini, així com les provisions que en el moment del seu reconeixement s'espera haver de cancel·lar en un termini no superior a un any.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu corrent del balanç en l'epígraf I, «Provisions a curt termini».

El moviment dels comptes d'aquest subgrup és anàleg al dels corresponents comptes del subgrup 14, «Provisions a llarg termini».

#### **585. Provisió a curt termini per a devolució d'ingressos.**

Recull les devolucions d'impostos i d'altres ingressos que l'entitat espera realitzar en un termini no superior a un any, respecte de les quals existeix incertesa sobre el seu import exacte o sobre el seu venciment.

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, per l'import estimat de les devolucions d'ingressos que l'entitat ha de realitzar, amb càrrec als comptes corresponents dels grups 6, «Compres i despeses per naturalesa», i 7, «Vendes i ingressos per naturalesa».

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 418, «Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions», en el moment en què es dicti l'acord de devolució d'ingressos.

b.2) Al subcompte 7955, «Excés de provisió per a devolució d'ingressos», per la diferència positiva entre l'import de la provisió existent a fi d'exercici anterior i els imports efectivament tornats amb càrrec a aquesta.

#### 59. DETERIORAMENT DE VALOR D'INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI.

**593. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

**594. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**

5940. Deteriorament de valor de valors mantinguts al venciment.

5941. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda.

**595. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a entitats del grup, multigrup i associades.**

**596. Deteriorament de valor de participacions en el patrimoni net a curt termini.**

**597. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini.**

5970. Deteriorament de valor de valors mantinguts al venciment.

5971. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda.

**598. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini.**

Recull les correccions de valor motivades per les pèrdues per deteriorament dels actius financers inclosos en aquest grup.

S'ha de traspasar a aquest subgrup l'import de les correccions de valor per deteriorament de les inversions financeres a llarg termini, que figuren en el subgrup 29, «Deteriorament de valor d'actius no corrents», quan les esmentades inversions es traspassin a aquest grup.

Els comptes d'aquest subgrup han de minorar en l'actiu corrent del balanç la partida en la qual figurei el corresponent element patrimonial.

**593. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**

Correccions valoratives per deteriorament del valor de les participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat que s'hagi d'imputar a resultats, amb càrrec al subcompte 6961, «Pèrdues per deteriorament de participacions en societats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha de carregar, amb abonament:

b.1) Al subcompte 7961, «Reversió del deteriorament de participacions en societats del grup, multigrup i associades», quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Al corresponent compte del subgrup 53, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», quan s'alienin els valors o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu.

**594. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**

Correccions valoratives per deteriorament del valor d'inversions a curt termini en valors representatius de deute emesos per entitats del grup, multigrup i associades.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al subcompte 6965, «Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha de carregar, amb abonament:

b.1) Al subcompte 7965, «Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades», quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Al divisionari corresponent del compte 531, «Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades», quan s'alienin els valors o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu.

**595. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a entitats del grup, multigrup i associades.**

Correccions valoratives per deteriorament del valor de crèdits a curt termini concedits a entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al subcompte 6970, «Pèrdues per deteriorament de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha de carregar, quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament o quan es donin de baixa els saldos dels crèdits corresponents, amb abonament al subcompte 7970, «Reversió del deteriorament de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades».

## **596. Deteriorament de valor de participacions en el patrimoni net a curt termini.**

Correccions valoratives per deteriorament del valor de les participacions a curt termini en entitats que no són del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al subcompte 6962, «Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net d'altres entitats».

b) S'ha de carregar amb abonament al subcompte 5400, «Inversions a curt termini en instruments de patrimoni disponibles per a la venda», quan s'alienin o donin de baixa les participacions.

## **597. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini.**

Correccions valoratives per deteriorament del valor d'inversions a curt termini en valors representatius de deute emesos per entitats que no són del grup, multigrup i associades.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és anàleg al del compte 594, «Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades», utilitzant com a contrapartida els subcomptes 6966, «Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats», i 7966, «Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats».

## **598. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini.**

Correccions valoratives per deteriorament del valor de crèdits a curt termini concedits a entitats que no són del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és anàleg al del compte 595, «Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a entitats del grup, multigrup i associades», utilitzant com a contrapartida els subcomptes 6971, «Pèrdues per deteriorament de crèdits a altres entitats», i 7971, «Reversió del deteriorament de crèdits a altres entitats».

### *Grup 6*

#### **Compres i despeses per naturalesa**

Aprovisionaments de mercaderies i altres béns adquirits per l'entitat per revendre'ls, bé sigui sense alterar la seva forma o substància, o prèvia adaptació, transformació o construcció.

Comprèn els comptes destinats a recollir, d'acord amb la seva naturalesa o destí, les despeses imputables al resultat econòmic patrimonial de l'exercici.

Les denominacions i codis dels comptes dels subgrups 60, «Compres», i 61, «Variació d'existències», són orientatives, per tant, cada entitat pot desenvolupar tants comptes com la seva activitat exigeixi.

En general tots els comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», s'abonen, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 129, «Resultat de l'exercici»; per això, en exposar els moviments dels successius comptes del grup només s'ha de fer

referència als motius de càrrec. En les excepcions s'han d'esmentar els motius d'abonament i comptes de contrapartida.

#### 60. COMPRES.

##### **600. Compres de mercaderies.**

##### **601. Compres de primeres matèries.**

##### **602. Compres d'altres aprovisionaments.**

##### **605. Compres d'actius adquirits per a altres entitats.**

##### **606. Descomptes sobre compres per pagament immediat.**

6060. Descomptes sobre compres per pagament immediat de mercaderies.

6061. Descomptes sobre compres per pagament immediat de primeres matèries.

6062. Descomptes sobre compres per pagament immediat d'altres aprovisionaments.

##### **607. Treballs realitzats per altres entitats.**

##### **608. Devolucions de compres i operacions similars.**

6080. Devolucions de compres de mercaderies.

6081. Devolucions de compres de primeres matèries.

6082. Devolucions de compres d'altres aprovisionaments.

##### **609. Ràpels per compres.**

6090. Ràpels per compres de mercaderies.

6091. Ràpels per compres de primeres matèries.

6092. Ràpels per compres d'altres aprovisionaments.

##### **600/601/602/605/607 Compres de.../Treballs realitzats per altres entitats.**

Recullen l'aprovisionament de mercaderies i altres béns inclosos en els subgrups 30, «Comercials», 31, «Primeres matèries», i 32, «Altres aprovisionaments», destinats a la venda o a ser consumits durant l'exercici econòmic.

També recullen les adquisicions de béns inclosos en el subgrup 37, «Actius construïts o adquirits per a altres entitats», quan tals actius no es construeixin directament per l'entitat gestora.

Comprèn també els treballs que, tot i formar part del procés de producció pròpia, s'encarreguin a altres entitats.

El seu moviment és el següent:

S'han de carregar, per l'import de les compres, a la recepció de la mercaderia, o a la seva posada en camí si es transporta per compte de l'entitat, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 40, «Creditors pressupostaris», i 41, «Creditors no pressupostaris».

En particular, el compte 607, «Treballs realitzats per altres entitats», s'ha de carregar a la recepció dels treballs encarregats a altres entitats.

##### **606. Descomptes sobre compres per pagament immediat.**

Descomptes i assimilats que li concedeixin a l'entitat els seus proveïdors, per pagament immediat, no inclosos en factura.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, pels descomptes i assimilats concedits, per pagament immediat, amb càrrec, generalment, al compte 405, «Creditors per operacions comercials. Pressupost corrent» o, si s'escau, al compte 406, «Creditors per operacions comercials. Pressupostos tancats».

b) S'ha de carregar, pel seu saldo, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129, «Resultat de l'exercici».

#### **608. Devolucions de compres i operacions similars.**

Remeses tornades a proveïdors, normalment per incompliment en les condicions de la comanda.

En aquest compte també s'han de comptabilitzar els descomptes i similars originats per la mateixa causa, que siguin posteriors a la recepció de la factura.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import de les compres que es tornin, i si s'escau, pels descomptes i similars obtinguts, amb càrrec, generalment, al compte 405, «Creditors per operacions comercials. Pressupost corrent» o, si s'escau, al compte 406, «Creditors per operacions comercials. Pressupostos tancats». «Creditors pressupostaris». Si les compres que es tornen han estat pagades, s'ha d'abonar aquest compte amb càrrec, generalment, al compte 435, «Deutors per operacions comercials. Pressupost corrent».

b) S'ha de carregar, pel seu saldo, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129, «Resultat de l'exercici».

#### **609. Ràpels per compres.**

Descomptes i similars que li siguin concedits a l'entitat, perquè ha assolit un determinat volum de comandes.

Amb caràcter general el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, pels ràpels que corresponguin a l'entitat, concedits pels creditors, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 43, «Deutors pressupostaris».

b) S'ha de carregar, pel seu saldo, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129, «Resultat de l'exercici».

### 61. VARIACIÓ D'EXISTÈNCIES.

#### **610. Variació d'existències de mercaderies.**

#### **611. Variació d'existències de primeres matèries.**

#### **612. Variació d'existències d'altres aprovisionaments.**

#### **610/611/612. Variació d'existències de...**

Comptes destinats a registrar, en el tancament de l'exercici, les variacions entre les existències finals i les inicials, corresponents als subgrups 30, «Comercials», 31, «Primeres matèries», i 32, «Altres aprovisionaments».

S'han de carregar per l'import de les existències inicials i s'han d'abonar pel de les existències finals, amb abonament i càrrec, respectivament, a comptes dels subgrups 30, «Comercials», 31, «Primeres matèries», i 32, «Altres aprovisionaments». El saldo que resulti en aquests comptes s'ha de carregar o abonar, segons els casos, al compte 129, «Resultat de l'exercici».

### 62. SERVEIS EXTERIORS.

#### **620. Despeses de recerca i desenvolupament.**

#### **621. Arrendaments i cànons.**

6210. Terrenys i béns naturals.

6211. Construccions.

6212. Infraestructures.

6213. Béns del patrimoni històric.

6214. Maquinària, utilitatge, instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.

6215. Mobiliari.

6216. Equips per a processos d'informació.

- 6217. Altre immobilitzat material.
- 6218. Cànon.
- 6219. Propietat intel·lectual.

**622. Reparacions i conservació.**

- 6220. Terrenys i béns naturals.
- 6221. Construccions.
- 6222. Infraestructures.
- 6223. Béns del patrimoni històric.
- 6224. Maquinària i utilitatge.
- 6225. Instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
- 6226. Mobiliari.
- 6227. Equips per a processos d'informació.
- 6228. Altre immobilitzat material.
- 6229. Inversions immobiliàries.

**623. Serveis de professionals independents.**

**624. Transports.**

**625. Primes d'assegurances.**

**626. Serveis bancaris i similars.**

**627. Publicitat, propaganda i relacions públiques.**

**628. Subministraments.**

- 6280. Energia elèctrica.
- 6281. Aigua.
- 6282. Gas.
- 6283. Combustibles.
- 6289. Altres subministraments.

**629. Comunicacions i altres serveis.**

- 6290. Material d'oficina ordinari no inventariable.
- 6291. Premsa, revistes, llibres i altres publicacions.
- 6292. Neteja i lavabo.
- 6293. Seguretat.
- 6294. Dietes.
- 6295. Locomoció.
- 6296. Trasllats.
- 6297. Comunicacions telefòniques.
- 6298. Altres comunicacions.
- 6299. Altres serveis.

Serveis de naturalesa diversa adquirits per l'entitat, no inclosos en el subgrup 60, «Compres» o que no formin part del preu d'adquisició de l'immobilitzat o de les inversions financeres.

Els comptes del subgrup s'han de carregar amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 40, «Creditors pressupostaris», pel reconeixement de l'obligació.

**620. Despeses de recerca i desenvolupament.**

Recull, entre d'altres, les despeses de recerca i desenvolupament per serveis encarregats a empreses, universitats o altres institucions dedicades a la investigació científica o tecnològica.

**621. Arrendaments i cànon.**

Import de les despeses, meritats pel lloguer o arrendament operatiu de béns, mobles i immobles, així com les quantitats fixes o variables que se satisfan pel dret a l'ús o a la concessió d'ús de les diferents manifestacions de la propietat industrial o de la propietat intel·lectual.

**622. Reparacions i conservació.**

En aquest compte s'han de comptabilitzar les despeses de sosteniment dels béns comptabilitzats en el grup 2, «Actiu no corrent», sempre que siguin per compte de l'entitat.

**623. Serveis de professionals independents.**

Import que se satisfà als professionals pels serveis prestats a l'entitat.

Comprèn els honoraris d'economistes, advocats, auditors, notaris, etc., així com les comissions d'agents mediadors independents.

**624. Transports.**

Transports a càrrec de l'entitat, realitzats per tercers, quan no sigui procedent incloure'ls en el preu d'adquisició de l'immobilitzat o de les existències. En aquest compte s'han de registrar, entre d'altres, els transports de vendes.

**625. Primes d'assegurances.**

Quantitats meritades per l'entitat en concepte de primes d'assegurances, excepte les que es refereixen al personal, que s'han de comptabilitzar dins del compte 642, «Cotitzacions socials a càrrec de l'ocupador», quan es tracti de quotes als diferents règims de seguretat social, 643, «Aportacions a sistemes complementaris de pensions», per l'import de les aportacions meritades a plans de pensions o un altre sistema anàleg de cobertura de situacions de jubilació, invalidesa o mort i en la 644, «Altres despeses socials», quan ho siguin per assegurances sobre la vida, malaltia, etc., contractats per l'entitat amb altres entitats.

**626. Serveis bancaris i similars.**

Quantitats satisfetes en concepte de serveis bancaris i similars, que no tinguin la consideració de despeses financeres.

**627. Publicitat, propaganda i relacions públiques.**

Despeses de divulgació, edició, catàlegs, repertoris i qualsevol altre mitjà de propaganda i publicitat conduent a informar els ciutadans dels serveis de l'entitat, campanyes de divulgació, orientació i de foment o promoció cultural, artística i comercial; les campanyes informatives sobre despeses i ingressos públics, emissió de deute públic; seguretat viària; medicina preventiva i alimentació; i, en general, les que tendeixin a propiciar el coneixement i col·laboració dels serveis públics, a través dels diversos mitjans de comunicació social.

**628. Subministraments.**

Electricitat i qualsevol altre proveïment que no tingués la qualitat d'emmagatzemable.

**629. Comunicacions i altres serveis.**

Despeses de telèfon, tèlex, telègraf i correus o un altre mitjà de comunicació, així com aquelles despeses no compreses en els comptes anteriors.

En aquest compte s'han de comptabilitzar, entre d'altres, les despeses de viatge del personal de l'entitat, inclosos els de transport, i les despeses d'oficina no inclosos en uns altres comptes.

**63. TRIBUTS.****630. Tributs de caràcter local.****631. Tributs de caràcter autonòmic.****632. Tributs de caràcter estatal.**

**634. Ajustos negatius en la imposició indirecta.****639. Ajustos positius en la imposició indirecta.****630/631/632. Tributs de caràcter...**

En aquests comptes es comptabilitzen els tributs exigits a l'entitat quan aquesta sigui contribuent, excepte si els tributs s'han de comptabilitzar en uns altres comptes, com els que incrementen la despesa per compres realitzades.

S'han de carregar amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», al reconeixement de l'obligació.

**634. Ajustos negatius en la imposició indirecta.**

Augment de les despeses per impostos indirectes que es produeix com a conseqüència de regularitzacions i canvis en la situació tributària de l'entitat.

Recull l'import de les diferències negatives que resultin en l'IVA suportat deduïble, en practicar-se les regularitzacions anuals derivades de l'aplicació de la regla de prorata.

S'ha de carregar, per l'import de la regularització anual, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

Simultàniament, s'han de realitzar dos assentaments consecutius. Primer s'ha de carregar el compte 472, «Hisenda Pública, IVA suportat», a través dels seus divisionaris, amb abonament al compte 410, «Creditors per IVA suportat». Aquest assentament és de signe negatiu. En segon lloc s'ha de carregar el compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», amb abonament al compte 410, «Creditors per IVA suportat».

**639. Ajustos positius en la imposició indirecta.**

Disminució de les despeses per impostos indirectes que es produeix com a conseqüència de regularitzacions i canvis en la situació tributària de l'entitat.

Recull l'import de les diferències positives que resultin en l'IVA suportat deduïble, en practicar-se les regularitzacions anuals derivades de l'aplicació de la regla de la prorata.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import de la regularització anual, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

Simultàniament, s'han de realitzar dos assentaments consecutius. Primer s'ha de carregar el compte 472, «Hisenda Pública IVA suportat», a través dels seus divisionaris, amb abonament al compte 410, «Creditors per IVA suportat». En segon lloc, s'ha de carregar el compte 410, «Creditors per IVA suportat», amb abonament al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b) S'ha de carregar, pel seu saldo, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129, «Resultat de l'exercici».

**64. DESPESES DE PERSONAL I PRESTACIONS SOCIALS.****640. Sous i salaris.****641. Indemnitzacions.****642. Cotitzacions socials a càrrec de l'ocupador.****643. Aportacions a sistemes complementaris de pensions.****644. Altres despeses socials.**

6440. Formació i perfeccionament del personal.

6441. Acció social.

6442. Assegurances.

6449. Altres.



**645. Prestacions socials.**

Retribucions al personal, sigui quina sigui la forma o el concepte pel que se satisfan, quotes a càrrec de l'entitat als règims de seguretat social i de pensions del personal al seu servei i altres despeses de caràcter social del personal dependent d'aquesta.

Els comptes d'aquest subgrup s'han de carregar, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», pel reconeixement de l'obligació.

**640. Sous i salaris.**

Remuneracions fixes i eventuais satisfetes al personal que presti els seus serveis a l'entitat.

**641. Indemnitzacions.**

Quantitats que es lliuren al personal de l'entitat per rescabalar-lo d'un dany o perjudici. S'inclouen específicament en aquest compte les indemnitzacions per acomiadament i jubilacions anticipades.

**642. Cotitzacions socials a càrrec de l'ocupador.**

Recull les aportacions de l'entitat, subjecte de la comptabilitat, als diferents règims de seguretat social i de pensions del personal al seu servei.

**643. Aportacions a sistemes complementaris de pensions.**

Import de les aportacions meritades a plans de pensions o un altre sistema anàleg de cobertura de situacions de jubilació, invalidesa o mort, en relació amb el personal de l'entitat.

**644. Altres despeses socials.**

Despeses de naturalesa social realitzades en compliment d'una disposició legal, o voluntàriament, per l'entitat.

**645. Prestacions socials.**

Recull les pensions de jubilació i supervivència que, d'acord amb la legislació corresponent, causen en el seu favor o en el dels seus familiars els funcionaris, així com les pensions excepcionals lliurades a títol personal, i havers d'excedents forçosos, i en general, aquelles prestacions que satisfà l'entitat, sempre que no es considerin remuneracions al personal.

Les pensions a persones que no són conseqüència de prestacions prèvies dels beneficiaris, s'han d'imputar al compte 650, «Transferències».

**65. TRANSFERÈNCIES I SUBVENCIONS.****650. Transferències.**

- 6500. De l'entitat o entitats propietàries.
- 6501. De la resta d'entitats.

**651. Subvencions.**

- 6510. De l'entitat o entitats propietàries.
- 6511. De la resta d'entitats.

**650. Transferències.**

Les que tenen per objecte un lliurament dinerari o en espècie sense contraprestació directa per part dels beneficiaris, destinant-se a finançar operacions o activitats no singularitzades.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament:

a.1) Generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», en el moment que la transferència sigui vençuda, líquida i exigible.

a.2) Al compte que correspongui segons la naturalesa del bé que es lliura, en el cas de transferències en espècie.

## **651. Subvencions.**

Les que tenen per objecte un lliurament dinerari o en espècie sense contraprestació directa per part dels beneficiaris, destinant-se a un fi, propòsit, activitat o projecte específic, amb l'obligació per part del beneficiari de complir les condicions i requisits que s'hagin establert o, en cas contrari, procedir al seu reintegrament.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 650, «Transferències».

## **66. DESPESES FINANCERES.**

### **660. Despeses financeres per actualització de provisions.**

### **661. Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues.**

### **662. Interessos de deutes.**

6625. Interessos de deutes amb entitats de crèdit.

6626. Interessos d'altres deutes.

6628. Interessos de permutes financeres designades instruments de cobertura.

### **663. Interessos de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.**

6630. Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues, entitats del grup, multigrup i associades.

6631. Interessos de deutes amb entitats de crèdit del grup, multigrup i associades.

6632. Interessos d'altres deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.

### **664. Pèrdues en instruments financers a valor raonable.**

6640. Pèrdues en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

6641. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.

6642. Pèrdues en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

6645. Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura.

66451. De cobertures dels fluxos d'efectiu de passius financers.

66452. De cobertures de participacions en el patrimoni net.

66453. De cobertures del valor raonable de valors representatius de deute.

66454. De cobertures dels fluxos d'efectiu de valors representatius de deute.

66459. De transaccions previstes que no es produeixin.

6646. Pèrdues en altres derivats financers.

### **665. Pèrdues en instruments financers al cost amortitzat o al cost.**

6650. Pèrdues en inversions financeres al cost amortitzat.

6651. Pèrdues en inversions en instruments de patrimoni valorats al cost.

6655. Pèrdues en passius financers al cost amortitzat.

**666. Pèrdues en instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades.**

- 6660. Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades.
- 6661. Pèrdues en valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades al cost amortitzat.
- 6662. Pèrdues de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.
- 6663. Pèrdues en passius financers amb entitats del grup, multigrup i associades al cost amortitzat.

**667. Pèrdues de crèdits incobrables.**

- 6670. Amb entitats del grup, multigrup i associades.
- 6671. Amb altres entitats.

**668. Diferències negatives de canvi.****669. Altres despeses financeres.****660. Despeses financeres per actualització de provisions.**

Import de la càrrega financera corresponent als ajustos de valor de les provisions en concepte d'actualització financera.

S'ha de carregar pel reconeixement de l'ajust de caràcter financer, amb abonament a les corresponents comptes de provisions, incloses en els subgrups 14, «Provisions a llarg termini», i 58, «Provisions a curt termini».

**661. Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues.**

Import dels interessos meritats durant l'exercici, corresponents al finançament aliè instrumentat en valors representatius de deute, que no hagin estat adquirits per entitats del grup, multigrup i associades, sigui quin sigui el termini de venciment i la manera en què estiguin instrumentats tals interessos, inclosos els interessos que corresponguin a la imputació, segons el mètode del tipus d'interès efectiu, de la diferència entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute.

## a) S'ha de carregar:

a.1) A la meritació dels interessos amb abonament a comptes del subgrup 15, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a llarg termini», o del subgrup 50, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a curt termini».

En cas que la diferència entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute fos negativa, l'assentament ha de ser l'invers.

a.2) Per l'import dels interessos meritats i vençuts en l'exercici, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

**662. Interessos de deutes.**

Import dels interessos dels préstecs rebuts i uns altres deutes pendents d'amortitzar amb entitats que no siguin del grup, multigrup i associades, sigui quina sigui la manera en què s'instrumentin tals interessos.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

## a) S'ha de carregar:

a.1) A la meritació dels interessos amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 17, «Deutes a llarg termini per préstecs rebuts i altres conceptes», i 52, «Deutes a curt termini per préstecs rebuts i altres conceptes».

a.2) Per l'import dels interessos meritats i vençuts en l'exercici, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

## **663. Interessos de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.**

Import dels interessos meritats durant l'exercici, corresponents a deutes amb entitats del grup, multigrup i associades, sigui quin sigui el termini de venciment i la manera en què estiguin instrumentats tals interessos.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

a) S'ha de carregar:

a.1) A la meritació dels interessos amb abonament a comptes dels subgrups 16, «Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades», i 51, «Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades».

a.2) Per l'import dels interessos meritats i vençuts en l'exercici, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

## **664. Pèrdues en instruments financers a valor raonable.**

Pèrdues originades per la valoració a valor raonable de tots els instruments financers classificats en les categories d'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats, actius financers disponibles per a la venda i passius financers a valor raonable amb canvis en resultats, incloses les que es produeixin en ocasió de la seva reclassificació.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

6640. Pèrdues en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

S'ha de carregar per la disminució en el valor raonable dels actius financers classificats en aquesta categoria amb abonament al subcompte 5401, «Inversions en instruments de patrimoni a valor raonable amb canvis en resultats».

Així mateix, en el cas previst en el primer paràgraf de l'apartat 5.2.1 de la norma de valoració 10a «Cobertures comptables», s'ha de carregar per la disminució en el valor raonable dels actius coberts amb abonament al compte representatiu dels esmentats actius.

6641. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.

S'ha de carregar en el moment en què es produeixi la baixa, alienació o cancel·lació dels actius financers classificats en aquesta categoria, pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net, amb abonament al compte 902, «Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

6642. Pèrdues en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

S'ha de carregar per l'increment en el valor raonable dels passius financers classificats en aquesta categoria amb abonament al corresponent compte del passiu.

6645. Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

66451/66452/66453/66454. De cobertures de...

S'han de carregar:

a) Per l'import que resulti d'aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, amb abonament als subcomptes 1760, «Passius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 2530, «Actius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 5260, «Passius per derivats financers a curt

termini designats instruments de cobertura», o 5430, «Actius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura».

b) Per la transferència al compte del resultat econòmic patrimonial de l'import negatiu que s'hagi reconegut directament en el patrimoni net, amb abonament al subcompte 9110, «Imputació de pèrdues per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial».

66459. De transaccions previstes que no es produeixin.

S'ha de carregar amb abonament al subcompte 9110, «Imputació de pèrdues per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial», per la transferència al compte del resultat econòmic patrimonial de l'import negatiu que s'hagi reconegut directament en el patrimoni net, quan l'entitat no esperi que tingui lloc la transacció prevista coberta.

6646. Pèrdues en altres derivats financers.

S'ha de carregar per la disminució en el valor raonable del derivat financer amb abonament als subcomptes 1761, «Passius per altres derivats financers a llarg termini», 2531, «Actius per altres derivats financers a llarg termini», 5261, «Passius per altres derivats financers a curt termini» o 5431, «Actius per altres derivats financers a curt termini».

#### **665. Pèrdues en instruments financers al cost amortitzat o al cost.**

Pèrdues produïdes per la baixa, alienació, o cancel·lació d'instruments financers amb entitats que no siguin del grup, multigrup i associades valorats al cost amortitzat o al cost quan es tracti d'actius financers disponibles per a la venda per als quals no es pot determinar un valor raonable fiable, excepte les pèrdues de crèdits que hagin de figurar en el compte 667, «Pèrdues de crèdits incobrables».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

S'ha de carregar per la pèrdua produïda, amb abonament a comptes dels subgrups 15, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a llarg termini», 17, «Deutes a llarg termini per préstecs rebuts i altres conceptes», 25, «Altres inversions financeres a llarg termini», 50, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a curt termini», 52, «Deutes a curt termini per préstecs rebuts i altres conceptes» i 54, «Inversions financeres a curt termini».

#### **666. Pèrdues en instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades.**

Pèrdues produïdes per la baixa, alienació, o cancel·lació d'instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades, excepte les que s'hagin de registrar en el compte 664, «Pèrdues en instruments financers a valor raonable».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

S'ha de carregar per la pèrdua produïda, amb abonament als comptes corresponents dels subgrups 16, «Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades», 24, «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», 51, «Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades», i 53, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

#### **667. Pèrdues de crèdits incobrables.**

Pèrdues produïdes per insolvències fermes i per prescripció de crèdits concedits i d'altres drets de cobrament.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

S'ha de carregar per la pèrdua produïda amb abonament al compte representatiu del crèdit o dret de cobrament o, en el cas de pèrdues de drets de cobrament pressupostaris, el compte 438, «Drets cancel·lats de pressupost corrent» o al compte 439, «Drets cancel·lats de pressupostos tancats», a través dels seus corresponents divisionaris, segons sigui procedent.

**668. Diferències negatives de canvi.**

Pèrdues produïdes per modificacions del tipus de canvi en partides monetàries denominades en moneda estrangera.

S'ha de carregar amb abonament als comptes representatius dels actius i passius monetaris en moneda estrangera, per l'import de les diferències negatives calculades en el tancament de l'exercici o en el moment de la seva baixa en comptes, alienació o cancel·lació.

**669. Altres despeses financeres.**

Despeses de naturalesa financera no recollides en altres comptes d'aquest subgrup.

S'ha de carregar, per l'import de les despeses produïdes, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

**67. PÈRDUES PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS, ALTRES DESPESES DE GESTIÓ ORDINÀRIA I DESPESES EXCEPCIONALS.****670. Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible.****671. Pèrdues procedents de l'immobilitzat material.****672. Pèrdues procedents de les inversions immobiliàries.****674. Pèrdues procedents d'actius en estat de venda.****676. Altres pèrdues de gestió ordinària.****678. Despeses excepcionals.****670/671/672/674. Pèrdues procedents de...**

Pèrdues produïdes en general per l'alienació de l'immobilitzat intangible, material, les inversions immobiliàries, i els actius en estat de venda, o per la baixa en inventari total o parcial com a conseqüència de pèrdues per depreciacions irreversibles dels esmentats actius o amb motiu de les reclassificacions que es realitzin entre ells.

S'han de carregar, per la pèrdua produïda, amb abonament als comptes dels subgrups 20, «Immobilitzacions intangibles», 21, «Immobilitzacions materials», 22, «Inversions immobiliàries», o 38, «Actius en estat de venda» que corresponguin.

**676. Altres pèrdues de gestió ordinària.**

Les que tenint aquesta naturalesa, no figuren en comptes anteriors. En particular, ha de reflectir la regularització anual d'utilatge i eines.

S'ha de carregar, per la pèrdua produïda, amb abonament al compte corresponent segons la naturalesa de la disminució.

**678. Despeses excepcionals.**

Pèrdues i despeses de caràcter excepcional i quantia significativa que atenen la seva naturalesa no s'hagin de comptabilitzar en altres comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», ni del grup 8, «Despeses imputades al patrimoni net».

A títol enunciatiu s'indiquen les següents: sancions i multes, les produïdes per inundacions i altres accidents, incendis, indemnitzacions a tercers, pèrdua o reducció de fiances constituïdes etc.

El seu moviment és el següent:

S'ha de carregar, per l'import de les despeses excepcionals, amb abonament al compte que correspongui segons la naturalesa d'aquestes.

**68. DOTACIONS PER A AMORTITZACIONS.****680. Amortització de l'immobilitzat intangible.**

6800. Amortització d'inversió en investigació.

- 6801. Amortització d'inversió en desenvolupament.
- 6803. Amortització de propietat industrial i intel·lectual.
- 6806. Amortització d'aplicacions informàtiques.
- 6807. Amortització d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit.
- 6809. Amortització d'un altre immobilitzat intangible.

**681. Amortització de l'immobilitzat material.**

- 6810. Amortització de terrenys i béns naturals.
- 6811. Amortització de construccions.
- 6812. Amortització d'infraestructures.
- 6813. Amortització de béns del patrimoni històric.
- 6814. Amortització de maquinària i utilitatge.
- 6815. Amortització d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
- 6816. Amortització de mobiliari.
- 6817. Amortització d'equips per a processos d'informació.
- 6818. Amortització d'elements de transport.
- 6819. Amortització d'un altre immobilitzat material.

**682. Amortització de les inversions immobiliàries.**

- 6820. Amortització d'inversions en terrenys.
- 6821. Amortització d'inversions en construccions.

**680/681/682. Amortització de...**

Expressió de la depreciació sistemàtica anual efectiva soferta per l'immobilitzat intangible i material per la seva utilització i per les inversions immobiliàries.

S'han de carregar, per la dotació de l'exercici, amb abonament a comptes del subgrup 28, «Amortització acumulada de l'immobilitzat».

**69. PÈRDUES PER DETERIORAMENT.**

**690. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat intangible.**

- 6903. Pèrdues per deteriorament de propietat industrial i intel·lectual.
- 6906. Pèrdues per deteriorament d'aplicacions informàtiques.
- 6907. Pèrdues per deteriorament d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit.
- 6909. Pèrdues per deteriorament d'un altre immobilitzat intangible.

**691. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material.**

- 6910. Pèrdues per deteriorament de terrenys i béns naturals.
- 6911. Pèrdues per deteriorament de construccions.
- 6912. Pèrdues per deteriorament d'infraestructures.
- 6913. Pèrdues per deteriorament de béns del patrimoni històric.
- 6914. Pèrdues per deteriorament de maquinària i utilitatge.
- 6915. Pèrdues per deteriorament d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
- 6916. Pèrdues per deteriorament de mobiliari.
- 6917. Pèrdues per deteriorament d'equips per a procés d'informació.
- 6918. Pèrdues per deteriorament d'elements de transport.
- 6919. Pèrdues per deteriorament d'un altre immobilitzat material.

**692. Pèrdues per deteriorament de les inversions immobiliàries.**

- 6920. Pèrdues per deteriorament d'inversions en terrenys.

6921. Pèrdues per deteriorament d'inversions en construccions.

**693. Pèrdues per deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda.**

6930. Pèrdues per deteriorament de productes acabats i en curs de fabricació.

6931. Pèrdues per deteriorament de mercaderies.

6932. Pèrdues per deteriorament de primeres matèries.

6933. Pèrdues per deteriorament d'altres aprovisionaments.

6937. Pèrdues per deteriorament d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.

6938. Pèrdues per deteriorament d'actius en estat de venda.

**696. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute.**

6960. Pèrdues per deteriorament de participacions en entitats públiques del grup, multigrup i associades.

6961. Pèrdues per deteriorament de participacions en societats del grup, multigrup i associades.

6962. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net d'altres entitats.

6965. Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades.

6966. Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats.

**697. Pèrdues per deteriorament de crèdits.**

6970. Pèrdues per deteriorament de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.

6971. Pèrdues per deteriorament de crèdits a altres entitats.

**690/691/692. Pèrdues per deteriorament de...**

Correcció valorativa per deteriorament de caràcter reversible en l'immobilitzat intangible, en el material i en les inversions immobiliàries.

S'ha de carregar, per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes 290, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible», 291, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat material», i 292, «Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries», respectivament.

**693. Pèrdues per deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda.**

Aquest compte ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

La definició i moviment de tots els divisionaris llevat del subcompte 6938, «Pèrdua per deteriorament d'actius en estat de venda», són els següents:

Correcció valorativa, realitzada en el tancament de l'exercici, pel deteriorament de caràcter reversible en les existències.

S'ha de carregar, per l'import del deteriorament estimat, amb abonament a comptes del subgrup 39, «Deteriorament de valor de les existències i altres actius en estat de venda».

La definició i el moviment del subcompte 6938, «Pèrdua per deteriorament d'actius en estat de venda», és el següent:

Recull la correcció valorativa per deteriorament de caràcter reversible dels actius en estat de venda.



S'ha de carregar, per l'import del deteriorament estimat, amb abonament al compte 398, «Deteriorament d'actius en estat de venda».

**696. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute.**

Correcció valorativa per deteriorament del valor de participacions en el patrimoni net i de valors representatius de deute.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

S'ha de carregar, per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes corresponents dels subgrups 29, «Deteriorament de valor d'actius no corrents», i 59, «Deteriorament de valor d'inversions financeres a curt termini», i amb abonament al compte 250, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni», i al subcompte 5400, «Inversions a curt termini en instruments de patrimoni disponibles per a la venda», en cas de deteriorament d'actius financers disponibles per a la venda.

**697. Pèrdues per deteriorament de crèdits.**

Correcció valorativa per deteriorament del valor en crèdits dels subgrups 24, «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», 25, «Altres inversions financeres a llarg termini», 53, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», i 54, «Inversions financeres a curt termini» i del grup 4, «Creditors i deutors».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

S'ha de carregar, per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes corresponents dels subgrups 29, «Deteriorament de valor d'actius no corrents», i 59, «Deteriorament de valor d'inversions financeres a curt termini» o al compte 490 «Deteriorament de valor de crèdits», segons correspongui.

Nota: Quan s'utilitzi l'alternativa segona prevista en el compte 490, «Deteriorament de valor de crèdits», la definició i el moviment comptable s'han d'adaptar al que estableix l'esmentat compte.

*Grup 7*

Vendes i ingressos per naturalesa

Comprèn els recursos procedents de la capacitat impositiva de l'entitat i dels rendiments de l'exercici de la seva activitat, així com altres ingressos imputables al resultat econòmic patrimonial de l'exercici.

Les denominacions i codis dels comptes dels subgrups 70, «Vendes i ingressos per actius adquirits o construïts per a altres entitats», i 71, «Variació d'existències», són orientatives, per tant, cada entitat podrà desenvolupar tants comptes com la seva activitat exigeixi.

En general, tots els comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», es carreguen, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129, «Resultat de l'exercici»; per això en exposar el joc de les successives del grup només s'ha de fer referència als motius d'abonament. En les excepcions s'han d'esmentar els motius de càrrec i comptes de contrapartida.

Les anul·lacions de drets de cobrament pressupostaris amb origen en ingressos recollits en comptes d'aquest grup s'han de registrar mitjançant un càrrec al compte que correspongui del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», amb abonament al compte 433, «Drets anul·lats de pressupost corrent». Així mateix, els acords de devolució d'ingressos pressupostaris amb origen en ingressos recollits en comptes d'aquest grup s'han de registrar mitjançant un càrrec al compte que correspongui del grup 7, «Vendes i

ingressos per naturalesa», amb abonament al compte 418, «Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions», en el moment en què es dicti l'acord de devolució.

**70. VENDES I INGRESSOS PER ACTIUS CONSTRUÏTS O ADQUIRITS PER A ALTRES ENTITATS.**

**700. Vendes de mercaderies.**

**701. Vendes de productes acabats.**

**702. Vendes de productes semiacabats.**

**703. Vendes de subproductes i residus.**

**704. Vendes d'envasos i embalatges.**

**705. Prestacions de serveis.**

**706. Descomptes sobre vendes per pagament immediat.**

7060. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de mercaderies.

7061. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de productes acabats.

7062. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de productes semiacabats.

7063. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de subproductes i residus.

7064. Descomptes sobre vendes per pagament immediat d'envasos i embalatges.

**707. Ingressos per actius construïts o adquirits per a altres entitats.**

7070. Ingressos imputats per grau d'avanç d'actius construïts per a altres entitats.

7071. Ingressos imputats per lliuraments d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.

**708. Devolucions de vendes i operacions similars.**

7080. Devolucions de vendes de mercaderies.

7081. Devolucions de vendes de productes acabats.

7082. Devolucions de vendes de productes semiacabats.

7083. Devolucions de vendes de subproductes i residus.

7084. Devolucions de vendes d'envasos i embalatges.

**709. Ràpels sobre vendes.**

7090. Ràpels sobre vendes de mercaderies.

7091. Ràpels sobre productes acabats.

7092. Ràpels sobre vendes de productes semiacabats.

7093. Ràpels sobre vendes de subproductes i residus.

7094. Ràpels sobre vendes d'envasos i embalatges.

**700/701/702/703/704. Vendes de...**

Transaccions, amb sortida o lliurament dels béns objecte de tràfic de l'entitat, subjecte de la comptabilitat, mitjançant preu.

S'han d'abonar, per l'import de la transacció, amb càrrec a comptes del subgrup 43, «Deutors pressupostaris».

**705. Prestacions de serveis.**

Recull els ingressos derivats de la prestació de serveis en règim de dret privat, i se n'exclouen, per tant, aquells la contraprestació dels quals estigui constituïda per una taxa

o un preu públic, que han de figurar en el subgrup 74, «Taxes, preus públics i contribucions especials».

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 700, «Vendes de mercaderies».

## **706. Descomptes sobre vendes per pagament immediat.**

Descomptes i assimilats que concedeixi l'entitat als seus deutors per pagament immediat, no inclosos en factura.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pels descomptes i assimilats concedits, amb abonament, generalment, als comptes 435, «Deutors per operacions comercials. Pressupost corrent», o si s'escau, 436, «Deutors per operacions comercials. Pressupostos tancats».

b) S'ha d'abonar, pel seu saldo, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129, «Resultat de l'exercici».

## **707. Ingressos per actius construïts o adquirits per a altres entitats.**

Recull els ingressos derivats de la construcció o adquisició d'actius per a altres entitats. Inclou tant els derivats d'aquelles obres construïdes per l'entitat l'ingrés dels quals s'imputi al resultat de l'exercici en funció del grau d'avanç d'aquestes, com d'aquelles que s'hagin d'imputar en l'exercici en què es lliurin a l'entitat destinatària. Així mateix inclou els derivats dels actius adquirits per a altres entitats.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

7070. Ingressos imputats per grau d'avanç d'actius construïts per a altres entitats.

Recull els ingressos derivats de la construcció d'actius per a altres entitats quan la seva imputació al compte del resultat econòmic patrimonial s'efectuï en funció del grau d'avanç d'aquest.

S'ha d'abonar pels ingressos relacionats amb el contracte amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», el compte 446, «Deutors per actius construïts per a altres entitats pendents de certificar», o el compte 416, «Avançaments per a actius construïts o adquirits per a altres entitats», segons sigui procedent, almenys al final de cada exercici.

7071. Ingressos imputats per lliuraments d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.

Recull els ingressos derivats de la construcció d'actius per a altres entitats quan la seva imputació al compte del resultat econòmic patrimonial s'efectuï en el moment en què l'entitat destinatària dels actius assumeixi els riscos i avantatges inherents a la propietat, generalment, en el moment del seu lliurament. S'inclouen els ingressos derivats de l'adquisició d'actius per a altres entitats.

S'ha d'abonar pels ingressos relacionats amb el contracte amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o el compte 416, «Avançaments per a actius construïts o adquirits per a altres entitats», quan s'hagin rebut avançaments per a la construcció o adquisició dels actius.

## **708. Devolucions de vendes i operacions similars.**

Remeses tornades per deutors, normalment per incompliment de les condicions de la comanda.

En aquest compte s'han de comptabilitzar també els descomptes i similars originats per la mateixa causa, que siguin posteriors a l'emissió de la factura.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, per l'import de les vendes tornades i si s'escau, pels descomptes i similars concedits, amb abonament al compte 435, «Deutors per operacions comercials. Pressupost corrent», o si s'escau, al compte 436, «Deutors per operacions comercials. Pressupostos tancats». Si les vendes tornades han estat cobrades, s'ha de carregar aquest compte amb abonament, generalment, al compte 405, «Creditors per operacions comercials. Pressupost corrent».

b) S'ha d'abonar, pel seu saldo, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 129, «Resultat de l'exercici».

#### **709. Rèpels sobre vendes.**

Descomptes i similars que es basen a haver assolit un determinat volum de comandes.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, pels rèpels que corresponguin o siguin concedits als deutors, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 40, «Creditors pressupostaris».

b) S'ha d'abonar, pel seu saldo, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 129, «Resultat de l'exercici».

### **71. VARIACIÓ D'EXISTÈNCIES.**

**710. Variació d'existències de producció en curs.**

**711. Variació d'existències de productes semiacabats.**

**712. Variació d'existències de productes acabats.**

**713. Variació d'existències de subproductes, residus i materials recuperats.**

**717. Variació d'existències d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.**

#### **710/711/712/713/717. Variació d'existències de...**

Comptes destinats a registrar, en el tancament d'exercici, les variacions entre les existències finals i les inicials, corresponents als subgrups 33, «Producció en curs», 34, «Productes semiacabats», 35, «Productes acabats», 36, «Subproductes, residus i materials recuperats», i 37, «Actius construïts o adquirits per a altres entitats».

S'han de carregar per l'import de les existències inicials i s'han d'abonar pel de les existències finals, amb abonament i càrrec, respectivament, a comptes dels esmentats subgrups 33, «Producció en curs», 34, «Productes semiacabats», 35, «Productes acabats», 36, «Subproductes, residus i materials recuperats», i 37, «Actius construïts o adquirits per a altres entitats». El saldo que resulti en aquests comptes s'ha de carregar o abonar, segons els casos, al compte 129, «Resultat de l'exercici».

### **72. IMPOSTOS DIRECTES I COTITZACIONS SOCIALS.**

**720. Impost sobre la renda de les persones físiques.**

**721. Impost sobre societats.**

**722. Impost sobre successions i donacions.**

**723. Impost sobre el patrimoni.**

**724. Impost sobre béns immobles.**

**725. Impost sobre vehicles de tracció mecànica.**

**726. Impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana.**

**727. Impost sobre activitats econòmiques.**

**728. Altres impostos.**

**729. Cotitzacions socials.**

Aquest subgrup recull tot tipus d'ingressos exigits sense contraprestació el fet imposable dels quals estigui constituït per negocis, actes o fets de naturalesa jurídica o econòmica que posin de manifest la capacitat contributiva del subjecte passiu, com a conseqüència de la possessió d'un patrimoni o l'obtenció d'una renda, així com les cotitzacions obligatòries als sistemes de seguretat social dels quals sigui titular l'entitat.

El moviment dels comptes d'aquest subgrup és el següent:

a) S'han d'abonar, per l'import dels impostos liquidats o les cotitzacions socials liquidades, amb càrrec al compte 430 «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i per les meritades, si s'escau, al compte 445, «Impostos meritats pendents de liquidar».

b) S'han de carregar amb abonament al compte 585, «Provisió a curt termini per a devolució d'ingressos», en el tancament de l'exercici, per les devolucions previstes no reconegudes.

#### **720 /.../ 727. Impost sobre...**

Cada un d'aquests comptes recull l'impost a què es refereix la seva denominació.

#### **728. Altres impostos.**

Recull altres impostos no inclosos en uns altres comptes d'aquest subgrup. A títol d'exemple es poden esmentar els recàrrecs sobre impostos inclosos en aquest subgrup.

#### **729. Cotitzacions socials.**

Ingressos que es produeixin a l'entitat, subjecte de la comptabilitat, per finançar les prestacions socials.

### **73. IMPOSTOS INDIRECTES.**

#### **730. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.**

#### **731. Impostos sobre el valor afegit.**

7310. Impost sobre el valor afegit.

7311. Impost general indirecte canari.

#### **732. Impostos especials.**

#### **733. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres.**

#### **734. Impostos sobre trànsit exterior.**

#### **739. Altres impostos.**

S'han d'incloure en aquest subgrup tot tipus d'ingressos exigits sense contraprestació el fet imposable dels quals estigui constituït per negocis, actes o fets de naturalesa jurídica o econòmica, que posin de manifest la capacitat contributiva del subjecte passiu, com a conseqüència de la circulació dels béns o la despesa.

El moviment dels comptes d'aquest subgrup és el següent:

a) S'han d'abonar, per l'import dels impostos meritats, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b) S'han de carregar amb abonament al compte 585, «Provisió a curt termini per a devolució d'ingressos», en el tancament de l'exercici, per les devolucions previstes no reconegudes.

#### **730 /.../734. Impostos...**

Cada un d'aquests comptes recull l'impost al qual es refereix la seva denominació.

## **739. Altres impostos.**

Recull altres impostos indirectes no inclosos en uns altres comptes d'aquest subgrup. A títol d'exemple es poden citar els recàrrecs sobre impostos indirectes.

## **74. TAXES, PREUS PÚBLICS I CONTRIBUCIONS ESPECIALS.**

### **740. Taxes per prestació de serveis o realització d'activitats.**

### **741. Preus públics per prestació de serveis o realització d'activitats.**

### **742. Taxes per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic.**

### **744. Contribucions especials.**

El moviment dels comptes d'aquest subgrup és el següent:

S'han d'abonar, per l'import de la taxa, preu públic o contribució especial, segons sigui procedent, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

### **740. Taxes per prestació de serveis o realització d'activitats.**

Ingressos de dret públic i de caràcter tributari que s'exigeixen com a conseqüència de la prestació de serveis o realització d'activitats per l'entitat.

### **741. Preus públics per prestació de serveis o realització d'activitats.**

Ingressos de dret públic que s'exigeixen com a conseqüència de lliuraments de béns associats a determinades prestacions de serveis i les prestacions de serveis o realització d'activitats en règim de dret públic que no tinguin el caràcter tributari de taxa.

### **742. Taxes per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic.**

Ingressos de dret públic i de caràcter tributari que s'exigeixen com a conseqüència de la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic.

### **744. Contribucions especials.**

Ingressos de dret públic derivats de la realització per l'entitat d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics.

## **75. TRANSFERÈNCIES I SUBVENCIONS.**

### **750. Transferències.**

7500. De l'entitat o entitats propietàries.

7501. De la resta d'entitats.

### **751. Subvencions per a despeses no financeres de l'exercici.**

7510. De l'entitat o entitats propietàries.

7511. De la resta d'entitats.

### **752. Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics.**

7520. De l'entitat o entitats propietàries.

7521. De la resta d'entitats.

### **753. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda, imputades al resultat de l'exercici.**

7530. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer imputades al resultat de l'exercici per amortització.

75300. De l'entitat o entitats propietàries.

75301. De la resta d'entitats.

7531. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i actius en estat de venda imputades al resultat de l'exercici per alienació o baixa.

75310. De l'entitat o entitats propietàries.

75311. De la resta d'entitats.

**754. Subvencions per a actius corrents i despeses imputades a l'exercici.**

7540. De l'entitat o entitats propietàries.

7541. De la resta d'entitats.

**755. Subvencions per a despeses financeres de l'exercici.**

7550. De l'entitat o entitats propietàries.

7551. De la resta d'entitats.

**756. Subvencions per al finançament d'operacions financeres imputades a l'exercici.**

7560. De l'entitat o entitats propietàries.

7561. De la resta d'entitats.

Imports que han de ser imputats al resultat de l'exercici per transferències i subvencions rebudes.

Els comptes d'aquest subgrup han de funcionar a través dels seus divisionaris.

**750. Transferències.**

Fons o béns rebuts per l'entitat, sense contraprestació directa per la seva part, destinant-se a finançar operacions o activitats no singularitzades.

S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», en el moment que la transferència sigui vençuda, líquida i exigible.

a.2) Al compte que correspongui segons la naturalesa del bé que es rebí, en el cas de transferències en espècie.

**751. Subvencions per a despeses no financeres de l'exercici.**

Fons o béns rebuts per l'entitat per finançar operacions corrents concretes i específiques meritades en l'exercici. Dins d'aquestes s'inclouen les subvencions concedides a l'entitat per assegurar una rendibilitat mínima o per finançar despeses de l'exercici.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 750, «Transferències».

**752. Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics.**

Recull les rebudes per l'entitat per a la cancel·lació en l'exercici de deutes que no suposin un finançament específic d'un element patrimonial.

El seu moviment és el següent:

S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», en el moment que la subvenció sigui vençuda, líquida i exigible.

a.2) Al compte representatiu del deute que correspongui, en el cas d'assumpció de deutes per altres entitats.

**753. Subvencions per al finançament d'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda, imputades al resultat de l'exercici.**

Import traspassat al resultat de l'exercici de les subvencions rebudes per al finançament d'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

7530. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer imputades al resultat de l'exercici per amortització.

S'ha d'abonar, en el moment de la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de la subvenció per l'amortització de l'immobilitzat no financer, amb càrrec al compte 840, «Imputació de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda».

7531. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda imputades al resultat de l'exercici per alienació o baixa.

S'ha d'abonar, en el moment de la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de la subvenció per l'alienació o baixa de l'actiu, amb càrrec al compte 840, «Imputació de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda».

#### **754/756. Subvencions per a...imputades a l'exercici.**

Import traspassat al resultat de l'exercici de les subvencions rebudes per al finançament d'actius corrents i despeses i d'operacions financeres.

S'ha d'abonar, en el moment de la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de la subvenció, amb càrrec al compte 841, «Imputació de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses», u 842, «Imputació de subvencions per al finançament d'operacions financeres», en funció del seu destí.

#### **755. Subvencions per a despeses financeres de l'exercici.**

Fons o béns rebuts per l'entitat per finançar operacions financeres concretes i específiques meritades en l'exercici.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 750, «Transferències».

#### **76. INGRESSOS FINANCERS.**

##### **760. Ingressos de participacions en el patrimoni net.**

##### **761. Ingressos de valors representatius de deute.**

##### **762. Ingressos de crèdits.**

7620. Ingressos de crèdits.

7628. Ingressos de permutes financeres designades instruments de cobertura.

##### **763. Ingressos d'inversions en entitats del grup, multigrup i associades.**

7630. Ingressos de participacions en el patrimoni net d'entitats del grup, multigrup i associades.

7631. Ingressos de valors representatius de deutes d'entitats del grup, multigrup i associades.

7632. Ingressos de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.

##### **764. Beneficis en instruments financers a valor raonable.**

7640. Beneficis en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

7641. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda.

7642. Beneficis en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.



- 7645. Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura.
  - 76451. De cobertures dels fluxos d'efectiu de passius financers.
  - 76452. De cobertures de participacions en el patrimoni net.
  - 76453. De cobertures del valor raonable de valors representatius de deute.
  - 76454. De cobertures dels fluxos d'efectiu de valors representatius de deute.
  - 76459. De transaccions previstes que no es produeixin.
- 7646. Beneficis en altres derivats financers.

**765. Beneficis en instruments financers al cost amortitzat o al cost.**

- 7650. Beneficis en inversions financeres al cost amortitzat.
- 7651. Beneficis en inversions en instruments de patrimoni valorats al cost.
- 7655. Beneficis en passius financers al cost amortitzat.

**766. Beneficis en instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades.**

- 7660. Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades.
- 7661. Beneficis en valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades al cost amortitzat.
- 7663. Beneficis en passius financers amb entitats del grup, multigrup i associades al cost amortitzat.

**768. Diferències positives de canvi.**

**769. Altres ingressos financers.**

**760. Ingressos de participacions en el patrimoni net.**

Ingressos a favor de l'entitat, meritats en l'exercici, procedents de participacions en el patrimoni net d'entitats que no siguin del grup, multigrup i associades.

S'ha d'abonar, per l'import dels dividends a percebre, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», pels dividends amb venciment en l'exercici, i al compte 545, «Dividend a cobrar», pels dividends amb venciment en exercici posterior.

**761. Ingressos de valors representatius de deute.**

Interessos de valors representatius de deute d'entitats que no siguin del grup, multigrup i associades, meritats a favor de l'entitat en l'exercici, inclosos els interessos que corresponguin a la imputació, segons el mètode del tipus d'interès efectiu, de la diferència entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) A la meritació dels interessos, amb càrrec als comptes corresponents dels subgrups 25, «Altres inversions financeres a llarg termini», o 54, «Inversions financeres a llarg termini», segons sigui procedent.

a.2) Per l'import dels interessos meritats i vençuts en l'exercici, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b) S'ha d'abonar o s'ha de carregar, amb càrrec o abonament als comptes 802, «Imputació de beneficis en actius financers disponibles per a la venda», i 902, «Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», respectivament, per la imputació

al llarg de la vida residual dels valors, segons el mètode del tipus d'interès efectiu, de les variacions de valor reconegudes en el patrimoni net fins al moment de la seva reclassificació a inversió mantinguda fins al venciment.

## **762. Ingressos de crèdits.**

Import dels interessos de préstecs i altres crèdits d'entitats que no siguin del grup, multigrup i associades meritats en l'exercici.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

S'ha d'abonar, a la meritació dels interessos, amb càrrec als comptes 257, «Interessos a llarg termini de crèdits», 544, «Crèdits a curt termini al personal», o 547, «Interessos a curt termini de crèdits», segons sigui procedent i al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», per l'import dels interessos meritats i vençuts en l'exercici.

## **763. Ingressos d'inversions en entitats del grup, multigrup i associades.**

Ingressos a favor de l'entitat meritats en l'exercici, provinents d'inversions en entitats del grup, multigrup i associades.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El moviment de cada divisionari és anàleg al del seu corresponent per a entitats que no siguin del grup, multigrup i associades, utilitzant com a contrapartida els comptes dels subgrups 24, «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», i 53, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

## **764. Beneficis en instruments financers a valor raonable.**

Beneficis originats per la valoració a valor raonable de tots els instruments financers classificats en les categories d'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats, actius financers disponibles per a la venda i passius financers a valor raonable amb canvis en resultats, incloses les que es produeixin en ocasió de la seva reclassificació.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

### **7640. Beneficis en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.**

S'ha d'abonar per l'augment en el valor raonable dels actius financers amb càrrec al subcompte 5401, «Inversions en instruments de patrimoni a valor raonable amb canvis en resultats».

Així mateix, en el cas previst en el primer paràgraf de l'apartat 5.2.1 de la norma de reconeixement i valoració 10a «Cobertures comptables», s'ha d'abonar per l'augment en el valor raonable dels actius coberts amb càrrec al compte representatiu dels esmentats actius.

### **7641. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda.**

S'ha d'abonar en el moment en què es produeixi la baixa, alienació o cancel·lació dels actius financers, pel saldo positiu acumulat en el patrimoni net, amb càrrec al compte 802, «Imputació de beneficis en actius financers disponibles per a la venda».

### **7642. Beneficis en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.**

S'ha d'abonar per disminució en el valor raonable dels passius financers amb càrrec al corresponent compte de l'element patrimonial.

### **7645. Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura.**

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

76451/76452/76453/76454. De cobertures de...

S'han d'abonar:

a) Per l'import que resulti d'aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, amb càrrec als subcomptes 1760, «Passius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 2530, «Actius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 5260, «Passius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura», o 5430, «Actius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura».

b) Per la transferència al compte del resultat econòmic patrimonial de l'import positiu que s'hagi reconegut directament en el patrimoni net, amb càrrec al subcompte 8110, «Imputació de beneficis per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial».

76459. De transaccions previstes que no es produeixin.

S'ha d'abonar amb càrrec al subcompte 8110, «Imputació de beneficis per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial», per la transferència al compte del resultat econòmic patrimonial de l'import positiu que s'hagi reconegut directament en el patrimoni net, quan l'entitat no esperi que tingui lloc la transacció prevista coberta.

7646. Beneficis en altres derivats financers.

S'ha d'abonar per l'augment en el valor raonable del derivat financer amb càrrec als subcomptes 1761, «Passius per altres derivats financers a llarg termini», 2531, «Actius per altres derivats financers a llarg termini», 5261, «Passius per altres derivats financers a curt termini», o 5431, «Actius per altres derivats financers a curt termini».

## **765. Beneficis en instruments financers al cost amortitzat o al cost.**

Beneficis produïts per la baixa, alienació, o cancel·lació d'instruments financers amb entitats que no siguin del grup, multigrup i associades valorats al cost amortitzat o al cost, quan per als actius financers disponibles per a la venda no es pugui determinar el seu valor raonable.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

S'ha d'abonar pel benefici produït, amb càrrec a comptes dels subgrups 15, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a llarg termini», 17, «Deutes a llarg termini per préstecs rebuts i altres conceptes», 25, «Altres inversions financeres a llarg termini», 50, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a curt termini», 52, «Deutes a llarg termini per préstecs rebuts i altres conceptes», i 54, «Inversions financeres a curt termini».

## **766. Beneficis en instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades.**

Beneficis produïts per la baixa, alienació, o cancel·lació d'instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades, excepte les que s'hagin de registrar en el compte 764, «Beneficis en instruments financers a valor raonable».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

S'ha d'abonar pel benefici produït, amb càrrec als comptes corresponents dels subgrups 16, «Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades», 24, «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», 51, «Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades», i 53, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

## 768. Diferències positives de canvi.

Beneficis produïts per modificacions del tipus de canvi en partides monetàries denominades en moneda estrangera.

S'ha d'abonar amb càrrec als comptes representatius dels actius i passius monetaris en moneda estrangera, per l'import de les diferències positives calculades en el tancament de l'exercici o en el moment de la seva baixa en comptes, alienació o cancel·lació.

## 769. Altres ingressos financers.

Ingressos de naturalesa financera no recollits en uns altres comptes d'aquest subgrup. Es poden esmentar, entre d'altres, comissió per avals i assegurances en operacions financeres amb l'exterior, interessos de demora per tots els conceptes, interessos de comptes corrents bancaris oberts en institucions de crèdit, els recàrrecs del període executiu, així com els de declaració extemporània.

S'ha d'abonar, per l'import dels ingressos meritats, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

## 77. BENEFICIS PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS, ALTRES INGRESSOS DE GESTIÓ ORDINÀRIA I INGRESSOS EXCEPCIONALS.

### 770. Beneficis procedents de l'immobilitzat intangible.

### 771. Beneficis procedents de l'immobilitzat material.

### 772. Beneficis procedents de les inversions immobiliàries.

### 773. Reintegraments.

### 774. Beneficis procedents d'actius en estat de venda.

### 776. Ingressos per arrendaments.

### 777. Altres ingressos.

### 778. Ingressos excepcionals.

## 770/771/772/774. Beneficis procedents del...

Beneficis produïts, en general, en l'alienació d'immobilitzat intangible, immobilitzat material, inversions immobiliàries i actius en estat de venda, o amb motiu de les reclassificacions que es produeixen entre ells.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar amb càrrec:

a.1) Al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», pel benefici obtingut en l'alienació.

a.2) Als comptes dels subgrups 20, «Immobilitzacions intangibles», 21, «Immobilitzacions materials», 22, «Inversions immobiliàries», o 38, «Actius en estat de venda», en el moment de la reclassificació.

## 773. Reintegraments.

Recull l'import dels reintegraments de pagaments derivats de despeses econòmiques que tinguin poca importància relativa i que, d'acord amb la normativa aplicable, s'hagin d'imputar al pressupost d'ingressos de l'entitat.

Els reintegraments que tinguin importància relativa s'han de registrar en el corresponent compte de despeses per naturalesa, llevat dels derivats d'errors produïts en exercicis anteriors que s'han de registrar en el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors».

El seu moviment és el següent:

S'ha d'abonar, al reconeixement dels ingressos pressupostaris, amb càrrec al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

## **776. Ingressos per arrendaments.**

Els meritats pel lloguer de béns mobles i immobles cedits per a l'ús o disposició de tercers. Comprèn, també, els derivats de tot tipus de concessions i aprofitaments especials que l'entitat pugui percebre. No s'inclouen aquí els ingressos produïts per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic, recollits en el compte 742, «Taxes per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic».

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 773, «Reintegraments».

## **777. Altres ingressos.**

Ingressos no financers, no recollits en altres comptes, meritats per l'entitat. A títol d'exemple es poden esmentar: els originats per la prestació eventual de certs serveis a tercers, recursos eventuais de tots els rams, multes i sancions, etc.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 773, «Reintegraments».

## **778. Ingressos excepcionals.**

Beneficis i ingressos de caràcter excepcional i quantia significativa que atenen la seva naturalesa no s'hagin de comptabilitzar en altres comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», ni del grup 9, «Ingressos imputats al patrimoni net».

S'han d'incloure, entre d'altres, els procedents d'aquells crèdits que en el seu moment van ser amortitzats per insolvències fermes, els derivats de la prescripció d'obligacions així com els derivats de la reversió d'actius lliurats en subvenció o de la reversió anticipada d'actius cedits en ús de forma gratuïta, per incompliment de condicions per part del beneficiari.

El seu moviment és el següent:

S'ha d'abonar, al reconeixement dels ingressos, amb càrrec al compte que correspongui en funció de l'origen d'aquests.

## **78. TREBALLS REALITZATS PER A L'ENTITAT.**

### **780. Treballs realitzats per a l'immobilitzat intangible.**

### **781. Treballs realitzats per a l'immobilitzat material.**

### **782. Treballs realitzats per a inversions immobiliàries.**

### **783. Treballs realitzats per a l'immobilitzat i inversions immobiliàries en curs.**

### **784. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat intangible.**

### **785. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat material.**

### **786. Despeses financeres imputades a inversions immobiliàries.**

### **787. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat i inversions immobiliàries en curs.**

Els comptes d'aquest subgrup recullen el cost dels treballs realitzats per l'entitat per al seu immobilitzat, utilitzant els seus equips i el seu personal, que s'activen.

També recullen el cost dels treballs realitzats, mitjançant encàrrec, per altres ens públics o privats per a inversions en recerca i desenvolupament.

Durant l'exercici les despeses que s'originin per l'execució dels esmentats treballs s'han de carregar a comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», amb abonament a comptes del subgrup 40, «Creditors pressupostaris».

## **780. Treballs realitzats per a l'immobilitzat intangible.**

Contrapartida de despeses de recerca i desenvolupament i d'altres realitzades per a la creació dels béns compresos en el subgrup 20, «Immobilitzacions intangibles».

S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses que siguin objecte d'inventari, amb càrrec a comptes del subgrup 20, «Immobilitzacions intangibles».

**781. Treballs realitzats per a l'immobilitzat material.**

Contrapartida de les despeses realitzades per l'entitat per a la construcció o ampliació dels béns i elements compresos en el subgrup 21, «Immobilitzacions materials».

S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses, amb càrrec a comptes del subgrup 21, «Immobilitzacions materials».

**782. Treballs realitzats per a inversions immobiliàries.**

Contrapartida de les despeses realitzades per l'entitat per a la construcció o ampliació dels béns i elements compresos en el subgrup 22, «Inversions immobiliàries».

S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses, amb càrrec a comptes del subgrup 22, «Inversions immobiliàries».

**783. Treballs realitzats per a l'immobilitzat i inversions immobiliàries en curs.**

Treballs realitzats durant l'exercici i no acabats en la seva data de tancament.

S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses, amb càrrec a comptes del subgrup 23, «Immobilitzacions materials i inversions immobiliàries en curs».

**784. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat intangible.**

Contrapartida de despeses financeres imputats a l'immobilitzat intangible.

S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses financeres imputables, amb càrrec a comptes del subgrup 20, «Immobilitzacions intangibles».

**785. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat material.**

Contrapartida de les despeses financeres imputades a l'immobilitzat material.

S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses financeres imputables, amb càrrec a comptes del subgrup 21, «Immobilitzacions materials».

**786. Despeses financeres imputades a inversions immobiliàries.**

Contrapartida de les despeses financeres imputades a inversions immobiliàries.

S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses financeres imputables, amb càrrec a comptes del subgrup 22, «Inversions immobiliàries».

**787. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat i inversions immobiliàries en curs.**

Contrapartida de les despeses financeres imputades a l'immobilitzat i inversions immobiliàries en curs.

S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses financeres imputables, amb càrrec a comptes del subgrup 23, «Immobilitzacions materials i inversions immobiliàries en curs».

**79. EXCESSOS I APLICACIONS DE PROVISIONS I DE PÈRDUES PER DETERIORAMENT.****790. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat intangible.**

7903. Reversió del deteriorament de propietat industrial i intel·lectual.

7906. Reversió del deteriorament d'aplicacions informàtiques.

7907. Reversió del deteriorament d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o ceditos.

7909. Reversió del deteriorament d'un altre immobilitzat intangible.

**791. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material.**

7910. Reversió del deteriorament de terrenys i béns naturals.

7911. Reversió del deteriorament de construccions.

- 7912. Reversió del deteriorament d'infraestructures.
- 7913. Reversió del deteriorament de béns del patrimoni històric.
- 7914. Reversió del deteriorament de maquinària i utilitatge.
- 7915. Reversió del deteriorament d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
- 7916. Reversió del deteriorament de mobiliari.
- 7917. Reversió del deteriorament d'equips per a processos d'informació.
- 7918. Reversió del deteriorament d'elements de transport.
- 7919. Reversió del deteriorament d'un altre immobilitzat material.

**792. Reversió del deteriorament de les inversions immobiliàries.**

- 7920. Reversió del deteriorament de terrenys.
- 7921. Reversió del deteriorament de construccions.

**793. Reversió del deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda.**

- 7930. Reversió del deteriorament de productes acabats i en curs de fabricació.
- 7931. Reversió del deteriorament de mercaderies.
- 7932. Reversió del deteriorament de primeres matèries.
- 7933. Reversió del deteriorament d'altres aprovisionaments.
- 7937. Reversió del deteriorament d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.
- 7938. Reversió del deteriorament d'actius en estat de venda.

**795. Excés de provisions.**

- 7952. Excés de provisió per a responsabilitats.
- 7953. Excés de provisió per desmantellament, retir o rehabilitació de l'immobilitzat no financer.
- 7955. Excés de provisió per a devolució d'ingressos.
- 7958. Excés de provisió per a transferències i subvencions.
- 7959. Excés d'altres provisions.

**796. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute.**

- 7960. Reversió del deteriorament de participacions en entitats públiques del grup, multigrup i associades.
- 7961. Reversió del deteriorament de participacions en societats del grup, multigrup i associades.
- 7965. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades.
- 7966. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats.

**797. Reversió del deteriorament de crèdits.**

- 7970. Reversió del deteriorament de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.
- 7971. Reversió del deteriorament de crèdits a altres entitats.

**799. Reversió del deteriorament per l'usdefruit cedit de l'immobilitzat material.**

## **790/791/792. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat...**

Correcció valorativa, per la recuperació de valor, de l'immobilitzat intangible, del material i de les inversions immobiliàries, fins a l'import de les pèrdues comptabilitzades amb anterioritat.

S'han d'abonar per l'import de la correcció de valor, amb càrrec als comptes 290, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible», 291, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat material» i 292, «Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries».

## **793. Reversió del deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda.**

Aquest compte ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

La definició i el moviment de tots els divisionaris llevat del 7938, «Reversió del deteriorament d'actius en estat de venda», són els següents:

Import de la correcció per deteriorament existent en el tancament de l'exercici anterior.

S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, pel deteriorament comptabilitzat en l'exercici precedent, amb càrrec als comptes del subgrup 39, «Deteriorament de valor de les existències i altres actius en estat de venda».

La definició i el moviment del subcompte 7938, «Reversió del deteriorament d'actius en estat de venda» són els següents:

Recull l'import de la correcció valorativa per la recuperació del valor dels béns en estat de venda fins a l'import de les pèrdues per deteriorament comptabilitzades amb anterioritat.

S'ha d'abonar, per l'import de la recuperació de valor, amb càrrec al compte 398, «Deteriorament d'actius en estat de venda».

## **795. Excés de provisions.**

Diferència positiva entre l'import de la provisió existent i el que correspongui en el tancament de l'exercici o en el moment d'atendre la corresponent obligació.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

S'ha d'abonar per l'import de la correcció de valor, amb càrrec als comptes corresponents del subgrup 14, «Provisions a llarg termini», o del subgrup 58, «Provisions a curt termini».

## **796. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute.**

Correcció valorativa, per la recuperació del valor de participacions en el patrimoni net i de valors representatius de deute.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

S'ha d'abonar per l'import de la recuperació de valor, amb càrrec als comptes corresponents dels subgrups 29, «Deteriorament de valor d'actius no corrents», i 59, «Deteriorament de valor d'inversions financeres a curt termini».

## **797. Reversió del deteriorament de crèdits.**

Correcció valorativa, per la recuperació de valor en crèdits dels subgrups 24, «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», 25, «Altres inversions financeres a llarg termini», 53, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», i 54, «Inversions financeres a curt termini» i del grup 4, «Creditors i deutors».

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

S'ha d'abonar per l'import de la recuperació de valor, amb càrrec als comptes corresponents dels subgrups 29, «Deteriorament de valor d'actius no corrents», i 59,



«Deteriorament de valor d'inversions financeres a curt termini» i al compte 490, «Deteriorament de valor de crèdits», segons correspongui.

Quan s'utilitzi l'alternativa segona prevista en el compte 490, la definició i el moviment comptable s'han d'adaptar al que estableix l'esmentat compte.

### **799. Reversió del deteriorament per l'usdefruit cedit de l'immobilitzat material.**

Correcció valorativa, per la recuperació de valor de l'immobilitzat cedit en ús.

S'ha d'abonar amb càrrec al compte 299, «Deteriorament de valor per usdefruit cedit de l'immobilitzat material», quan l'import recuperable de l'immobilitzat cedit en ús sigui superior al valor comptable amb el límit del valor comptable si no hi ha hagut deteriorament.

### *Grup 8*

#### Despeses imputades al patrimoni net

Disminucions del patrimoni net de l'entitat que no s'imputen al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici en què es generen.

#### 80. PÈRDUES PER VALORACIÓ D'ACTIUS FINANCERS.

##### **800. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.**

##### **802. Imputació de beneficis en actius financers disponibles per a la venda.**

Recull, durant l'exercici, les variacions negatives en el valor raonable dels actius financers classificats en la categoria «Actius financers disponibles per a la venda», així com la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de les variacions positives en el valor raonable dels esmentats actius reconegudes prèviament en el patrimoni net.

##### **800. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.**

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per les variacions negatives en el valor raonable dels actius financers classificats com a disponibles per a la venda, incloses les que es produeixin en cas de reclassificació, amb abonament als comptes dels corresponents actius financers.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».

##### **802. Imputació de beneficis en actius financers disponibles per a la venda.**

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) En el moment en què es produeixi la baixa o alienació de l'actiu financer disponible per a la venda, inclosos els que hagin estat objecte de reclassificació, pel saldo positiu acumulat en el patrimoni net amb abonament al subcompte 7641, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda».

a.2) En cas de reclassificació a «inversió mantinguda fins al venciment», amb abonament al compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute», per la imputació al llarg de la vida residual de l'actiu financer, segons el mètode del tipus d'interès efectiu, dels increments de valor reconeguts fins aquell moment en el patrimoni net.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».

## 81. DESPESES EN OPERACIONS DE COBERTURA.

### 810. Pèrdues per cobertures.

#### 811. Imputació de beneficis per cobertures.

8110. Imputació de beneficis per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial.

8111. Imputació de beneficis per cobertures al valor inicial de la partida coberta.

Recull, durant l'exercici, les pèrdues en instruments de cobertura que s'hagin d'imputar al patrimoni net, segons estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», així com les transferències al compte del resultat econòmic patrimonial de beneficis en instruments de cobertura imputats prèviament al patrimoni net.

### 810. Pèrdues per cobertures.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, per l'import de la pèrdua en l'instrument de cobertura que s'hagi d'imputar en el patrimoni net; amb abonament, generalment, als subcomptes 1760, «Passius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 2530, «Actius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 5260, «Passius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura», o 5430, «Actius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura».

b) S'ha d'abonar pel seu saldo, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 134, «Ajustos per valoració d'instruments de cobertura».

#### 811. Imputació de beneficis per cobertures.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

8110. Imputació de beneficis per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al subcompte corresponent del compte 7645, «Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura», quan segons les normes de la comptabilitat de cobertures s'hagin de transferir al compte del resultat econòmic patrimonial els imports positius que s'hagin reconegut directament en el patrimoni net.

b) S'ha d'abonar pel seu saldo, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 134, «Ajustos per valoració d'instruments de cobertura».

8111. Imputació de beneficis per cobertures al valor inicial de la partida coberta.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte del corresponent element patrimonial, per la imputació al valor inicial de l'actiu o passiu que sorgeixi del compliment d'un compromís en ferm o de la realització d'una transacció prevista.

b) S'ha d'abonar pel seu saldo, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 134, «Ajustos per valoració d'instruments de cobertura».

## 82. DESPESES PER VALORACIÓ DE L'IMMOBILITZAT NO FINANCER.

### 820. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per disminució del seu valor raonable.

- 821. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions.**
- 822. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per pèrdues de valor en baixes.**
- 823. Imputació de beneficis en la valoració de l'immobilitzat no financer.**
- 820. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per disminució del seu valor raonable.**

Compte que recull, quan l'entitat segueixi el model de la revaloració, la disminució del valor raonable pel qual estan registrats els corresponents elements de l'immobilitzat no financer respecte al seu valor comptable, incloses les derivades de reclassificacions per canvi d'ús, quan donin lloc a canvis del model comptable de la revaloració al model comptable del cost.

Així mateix es recullen en aquest compte els increments de la provisió per desmantellament, restauració o similar que siguin conseqüència de canvis al calendari, en l'import estimat d'aquesta o d'un canvi en el tipus de descompte, en actius registrats pel seu valor raonable.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) Per les variacions negatives en el valor raonable dels elements de l'immobilitzat no financer, amb el límit del saldo del compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer», que correspongui a l'esmentat element, amb abonament als comptes representatius dels corresponents elements patrimonials.

a.2) Pels increments en la valoració de la provisió per desmantellament, restauració o similar, amb el límit del saldo del compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer», que correspongui a l'esmentat element, quan procedeixi d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 17, «Provisions, actius i passius contingents»

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer».

## **821. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions.**

Compte que recull, quan l'entitat segueixi el model de la revaloració, la part de la despesa per amortització de l'exercici que excedeixi de la despesa d'amortització de l'exercici segons el model del cost.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per la dotació a l'amortització anual amb abonament al subcompte que correspongui del subgrup 28, «Amortització acumulada de l'immobilitzat», en funció de la naturalesa del bé que s'amortitza.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer».

## **822. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per pèrdues de valor en baixes.**

Compte que recull, quan l'entitat segueixi el model de la revaloració, la pèrdua soferta en l'alienació, baixa o un altre tipus de disposició.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per les variacions negatives en el valor raonable dels actius no corrents, amb abonament als comptes dels corresponents elements patrimonials, per la part del saldo del compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer», que correspongui a l'esmentat immobilitzat.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer».

### **823. Imputació de beneficis en la valoració de l'immobilitzat no financer.**

Compte que recull la imputació al resultat econòmic patrimonial de l'increment de valor de l'immobilitzat no financer realitzat en l'exercici i imputat al patrimoni net de l'entitat en exercicis anteriors.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar en el moment en què es produeixi la baixa o alienació de l'immobilitzat no financer, per la part del saldo del compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer», que li correspongui a l'immobilitzat alienat, amb abonament a comptes del subgrup 77, «Beneficis procedents d'actius no corrents, altres ingressos de gestió ordinària i ingressos excepcionals» i al compte que correspongui de l'immobilitzat no financer.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer».

### **84. IMPUTACIÓ DE SUBVENCIONS.**

#### **840. Imputació de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.**

8400. De l'entitat o entitats propietàries.

8401. De la resta d'entitats.

#### **841. Imputació de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses.**

8410. De l'entitat o entitats propietàries.

8411. De la resta d'entitats.

#### **842. Imputació de subvencions per al finançament d'operacions financeres.**

8420. De l'entitat o entitats propietàries.

8421. De la resta d'entitats.

#### **840/841/842. Imputació de...**

Comptes que recullen la transferència al compte del resultat econòmic patrimonial de les subvencions rebudes que han estat imputades prèviament al patrimoni net. Així mateix, s'ha de registrar, a través del compte 840, «Imputació de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda», la reversió anticipada d'actius cedits en ús de forma gratuïta o rebuts com a subvenció, per un període de cessió indefinit o similar a la vida econòmica del bé.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'han de carregar:

a.1) En el moment de la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de la subvenció rebuda, amb abonament al correlatiu compte del subgrup 75, «Transferències i subvencions».

a.2) En el cas del compte 840, «Imputació de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda», en el moment de la reversió anticipada d'un actiu cedit de forma gratuïta o rebut com a subvenció, quan el període de cessió sigui indefinit o similar a la vida econòmica del bé, amb abonament al compte representatiu del bé.

b) S'han d'abonar, en el tancament d'exercici, amb càrrec al correlatiu compte del subgrup 13, «Subvencions i ajustos per canvi de valor».

89. DESPESES DE PARTICIPACIONS EN ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES AMB AJUSTOS VALORATIUS POSITIUS PREVIS.

**891. Deteriorament de participacions en entitats del grup, multigrup i associades.**

Recull les correccions valoratives per deteriorament de participacions en entitats del grup, multigrup i associades, que s'hagin d'imputar directament en el patrimoni net, quan s'hagin realitzat inversions prèvies a aquesta consideració, i aquestes hagin originat ajustos valoratius previs per augmentos de valor imputats directament al patrimoni net. Tot això, d'acord amb el que sobre això disposen les corresponents normes de reconeixement i valoració.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en el moment en què es produeixi el deteriorament de valor de l'actiu financer, fins al límit dels augmentos valoratius previs, amb abonament al subcompte que correspongui dels comptes 240, «Participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», o 530, «Aportacions i participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'han d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».

*Grup 9*

Ingressos imputats al patrimoni net

Incrementos del patrimoni net de l'entitat no imputats al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici en què es generen.

90. INGRESSOS PER VALORACIÓ D'ACTIUS FINANCERS.

**900. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda.**

**902. Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.**

Recull, durant l'exercici, les variacions positives en el valor raonable dels actius financers classificats en la categoria actius financers disponibles per a la venda, així com la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial, o al compte del corresponent actiu, de les variacions negatives en el valor raonable dels esmentats actius reconegudes prèviament en el patrimoni net.

**900. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda.**

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per les variacions positives en el valor raonable dels actius financers classificats com a disponibles per a la venda, incloses les que es produeixin en cas de reclassificació, amb càrrec als comptes dels corresponents actius financers.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».

**902. Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.**

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) En el moment en què es produeixi la baixa o alienació de l'actiu financer disponible per a la venda, inclosos els que hagin estat objecte de reclassificació, pel saldo

negatiu acumulat en el patrimoni net amb càrrec al subcompte 6641, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

a.2) En el moment en què es produeixi el deteriorament de l'instrument financer, pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net amb càrrec als comptes dels corresponents actius financers.

a.3) En cas de reclassificació a inversió mantinguda fins al venciment, amb càrrec al compte 761 «Ingressos de valors representatius de deute», per la imputació al llarg de la vida residual de l'actiu financer, segons el mètode del tipus d'interès efectiu, de les disminucions de valor reconeguts fins aquell moment en el patrimoni net.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».

## 91. INGRESSOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.

### 910. Beneficis per cobertures.

### 911. Imputació de pèrdues per cobertures.

9110. Imputació de pèrdues per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial.

9111. Imputació de pèrdues per cobertures al valor inicial de la partida coberta.

Recull, durant l'exercici, els beneficis en instruments de cobertura que s'hagin d'imputar al patrimoni net, segons estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», així com les transferències al compte del resultat econòmic patrimonial de pèrdues en instruments de cobertura imputades prèviament al patrimoni net.

### 910. Beneficis per cobertures.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import del benefici en l'instrument de cobertura que s'hagi d'imputar en el patrimoni net; amb càrrec als subcomptes 1760, «Passius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 2530, «Actius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 5260, «Passius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura», o 5430, «Actius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura».

b) S'ha de carregar pel seu saldo, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 134, «Ajustos per valoració d'instruments de cobertura».

### 911. Imputació de pèrdues per cobertures.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

9110. Imputació de pèrdues per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial.

a) S'ha d'abonar amb càrrec al subcompte corresponent del compte 6645 «Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura», quan segons les normes de la comptabilitat de cobertures s'hagin de transferir al compte del resultat econòmic patrimonial els imports negatius que s'hagin reconegut directament en el patrimoni net.

b) S'ha de carregar pel seu saldo, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 134, «Ajustos per valoració d'instruments de cobertura».

9111. Imputació de pèrdues per cobertures al valor inicial de la partida coberta.

a) S'ha d'abonar amb càrrec al compte del corresponent element patrimonial, per la imputació al valor inicial de l'actiu o passiu que sorgeixi del compliment d'un compromís en ferm o de la realització d'una transacció prevista.

b) S'ha de carregar pel seu saldo, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 134, «Ajustos per valoració d'instruments de cobertura».

## 92. INGRESSOS PER VALORACIÓ DE L'IMMOBILITZAT NO FINANCER.

### **920. Ajustos positius en la valoració de l'immobilitzat no financer per augment del seu valor raonable.**

### **920. Ajustos positius en la valoració de l'immobilitzat no financer per augment del seu valor raonable.**

Compte que recull, quan l'entitat segueixi el model de la revaloració en la valoració de l'immobilitzat no financer, l'augment del valor raonable pel qual estan registrats els corresponents elements respecte al seu valor comptable. S'inclou també l'augment de valor derivat de reclassificacions per canvi d'ús quan suposin el canvi del model comptable del cost al de la revaloració.

Així mateix es recullen en aquest compte les disminucions de la provisió per desmantellament, restauració o similar que siguin conseqüència de canvis al calendari, en l'import estimat d'aquest o d'un canvi en el tipus de descompte, en actius registrats pel seu valor raonable.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per les variacions positives en el valor raonable de l'immobilitzat no financer valorat segons el model de revaloració, amb càrrec als comptes representatius dels corresponents elements patrimonials.

a.2) Per les disminucions en la valoració de la provisió per desmantellament, restauració o similar, quan sigui procedent d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 17, «Provisions, actius i passius contingents».

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer».

## 94. INGRESSOS PER SUBVENCIONS.

### **940. Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.**

9400. De l'entitat o entitats propietàries.

9401. De la resta d'entitats.

### **941. Ingressos de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses.**

9410. De l'entitat o entitats propietàries.

9411. De la resta d'entitats.

### **942. Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres.**

9420. De l'entitat o entitats propietàries.

9421. De la resta d'entitats.

### **940/941/942 Ingressos de subvencions per a...**

Subvencions rebudes en un exercici i no imputades al resultat econòmic patrimonial d'aquest, d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

Han de funcionar a través dels seus divisionaris

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar per la subvenció rebuda amb càrrec, generalment, al compte 430, «Deutors per drets reconeguts: pressupost d'ingressos corrent», o el compte que correspongui, si la subvenció fora en espècie, o si s'escau, al compte 172, «Deutes a llarg termini transformables en subvencions», o al compte 522, «Deutes a curt termini transformables en subvencions» o al compte 165, «Deutes a llarg termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades» o al compte 515, «Deutes a curt termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'han de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al correlatiu compte del subgrup 13, «Subvencions i ajustos per canvi de valor».

99. INGRESSOS DE PARTICIPACIONS EN EL PATRIMONI D'ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES AMB AJUSTOS VALORATIUS NEGATIUS PREVIS.

**991. Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades.**

**993. Imputació per deteriorament d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades.**

Els comptes d'aquest subgrup han de recollir la recuperació dels ajustos valoratius per reduccions de valor imputats directament en el patrimoni net, quan s'hagin realitzat inversions prèvies a la consideració de les participacions en el patrimoni com a entitats del grup, multigrup i associades. També s'han de recollir les transferències al compte del resultat econòmic patrimonial dels esmentats ajustos valoratius en cas de deteriorament. Tot això, d'acord amb el que sobre això disposa la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

**991. Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades.**

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en el moment en què l'import recuperable sigui superior al valor comptable de les inversions, fins al límit dels ajustos valoratius negatius previs, amb càrrec als comptes 240, «Participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», o 530, «Aportacions i participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».

**993. Imputació per deteriorament d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades.**

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en el moment en què es produeixi el deteriorament de l'actiu financer, pels ajustos valoratius negatius previs amb càrrec al divisionari corresponent del subcompte 6961, «Pèrdues per deteriorament de participacions en societats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».



## Grup 0

### Comptes de control pressupostari

Reflecteixen el moviment dels crèdits i previsions que figuren en el pressupost i en els avançaments de tresoreria en aquelles fases que precedeixin al reconeixement de l'obligació o del dret, efectes aquests que es recullen en comptes del grup 4, «Creditors i deutors».

La utilització d'aquest grup és facultativa per part de l'entitat.

#### 00. DE CONTROL PRESSUPOSTARI. EXERCICI CORRENT.

##### **000. Pressupost exercici corrent.**

##### **001. Pressupost de despeses: crèdits inicials.**

##### **002. Pressupost de despeses: modificacions de crèdit.**

- 0020. Crèdits extraordinaris.
- 0021. Suplements de crèdit.
- 0022. Ampliacions de crèdit.
- 0023. Transferències de crèdit.
- 0024. Incorporacions de romanents de crèdit.
- 0025. Crèdits generats per ingressos.
- 0027. Ajustos per pròrroga pressupostària.
- 0028. Baixes per anul·lació i rectificació.

##### **003. Pressupost de despeses: crèdits definitius.**

- 0030. Crèdits disponibles.
- 0031. Crèdits retinguts per gastar.
- 0032. Crèdits retinguts per a transferències.
- 0033. Crèdits no disponibles.

##### **004. Pressupost de despeses: despeses autoritzades.**

##### **005. Pressupost de despeses: despeses compromeses.**

##### **006. Pressupost d'ingressos: previsions inicials.**

##### **007. Pressupost d'ingressos: modificació de previsions.**

##### **008. Pressupost d'ingressos: previsions definitives.**

#### **000. Pressupost exercici corrent.**

Destinada a recollir l'import dels pressupostos d'ingressos i despeses aprovats per a cada exercici i de les seves posteriors modificacions.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Al compte 006, «Pressupost d'ingressos: previsions inicials», per l'import del pressupost d'ingressos aprovat.

a.2) Al compte 007, «Pressupost d'ingressos: modificacions de les previsions», per l'import de les modificacions que, a través d'acte formal, es produeixen en les previsions d'ingressos.

a.3) Al compte 0030, «Crèdits disponibles», en el moment del tancament, per l'import de la suma total d'obligacions reconegudes en l'exercici.

a.4) Al compte 003, «Pressupost de despeses: crèdits definitius», a través dels seus divisionaris, en el moment del tancament, i després del registre a.3) anterior, per l'import del romanent de crèdit.

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 001, «Pressupost de despeses: crèdits inicials», per l'import total del pressupost de despeses aprovat per a cada exercici.

b.2) Al compte 002, «Pressupost de despeses: modificacions de crèdits», per les posteriors modificacions del pressupost de despeses inicial. Si aquestes són negatives, l'assentament ha de ser de signe negatiu.

b.3) Al compte 008, «Pressupost d'ingressos: previsions definitives», per l'import del seu saldo en el moment del tancament.

La suma del deure ha d'indicar l'import total del pressupost de despeses. La del seu haver, el total del pressupost d'ingressos.

El seu saldo, deutor o creditor, abans del tancament, ha de recollir el dèficit o superàvit previst del pressupost.

### **001. Pressupost de despeses: crèdits inicials.**

Import dels crèdits concedits en el pressupost de despeses inicialment aprovat per l'autoritat competent i la gestió del qual està atribuïda a l'entitat, subjecte de la comptabilitat.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 000, «Pressupost exercici corrent», per l'import dels crèdits concedits en el pressupost de despeses inicialment aprovat.

b) S'ha de carregar, simultàniament a l'assentament anterior, amb abonament al subcompte 0030, «Crèdits disponibles», pel mateix import.

Aquest compte ha d'aparèixer saldat en tot moment.

### **002. Pressupost de despeses: modificacions de crèdits.**

Recull les modificacions dels crèdits pressuposats aprovades per l'autoritat competent, inclosos els ajustos derivats de pròrrogues pressupostàries quan la normativa aplicable així ho estableixi.

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 000, «Pressupost exercici corrent», per l'import de les modificacions de crèdit de caràcter positiu. Per les modificacions de crèdit de caràcter negatiu, l'assentament ha de ser de signe negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament al compte 003, «Pressupost de despeses: crèdits definitius», a través dels seus divisionaris, per les modificacions de crèdit de caràcter positiu. Si tenen caràcter negatiu l'assentament ha de ser de signe negatiu.

Aquest compte ha d'aparèixer saldat en tot moment.

### **003. Pressupost de despeses: crèdits definitius.**

Ha de funcionar a través dels seus divisionaris.

0030. Crèdits disponibles.

Recull la totalitat dels crèdits pressuposats aprovats en l'exercici, tant els inicials com les seves modificacions, així com la seva utilització.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Al compte 001, «Pressupost de despeses: crèdits inicials», pels crèdits que figuren inicialment en el pressupost.

a.2) Al compte 002, «Pressupost de despeses: modificacions de crèdits», per l'import de les modificacions positives que es produeixin. Per les modificacions negatives, l'assentament ha de ser de signe negatiu.

a.3) Al compte 004, «Pressupost de despeses: despeses autoritzades», en el moment del tancament, per la suma total d'obligacions reconegudes.

a.4) Al compte 004, en el moment del tancament, pel saldo de despeses compromeses.

a.5) Al compte 004, en el moment del tancament, pel saldo de despeses autoritzades.

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 004, per les despeses autoritzades, fase A de l'execució del pressupost, en els casos en què no s'hagi realitzat retenció prèvia de crèdit.

b.2) Al subcompte 0031, «Crèdits retinguts per gastar», per la retenció dels crèdits prèvia a l'expedient de despesa. Si s'anul·la la retenció, l'assentament ha de ser de signe negatiu.

b.3) Al subcompte 0032, «Crèdits retinguts per a transferències», per la retenció de crèdits prèvia a la modificació pressupostària. Si s'anul·la la retenció, l'assentament ha de ser de signe negatiu.

b.7) Al subcompte 0033, «Crèdits no disponibles», per les retencions de crèdits, produïdes pels acords de no disponibilitat.

b.8) Al compte 000, «Pressupost exercici corrent», en el moment del tancament, per l'import de la suma total d'obligacions reconegudes.

b.9) Al compte 000, en el moment del tancament, pel seu saldo.

c) S'ha de carregar amb abonament a aquest mateix per l'import de la transferència de crèdit aprovada. Aquest assentament ha de ser de signe negatiu i s'ha de fer per mantenir el significat de les sumes del deure i de l'haver del compte. Si s'anul·la la transferència aquest assentament ha de ser de signe positiu.

La suma del seu haver ha d'indicar l'import total dels crèdits pressuposats. La del seu deure, l'import dels crèdits utilitzats durant l'exercici.

El seu saldo, creditor, abans del tancament, ha de recollir els crèdits no utilitzats, és a dir, el saldo de crèdits que tot i ser definitius, no s'han retingut o autoritzat.

0031. Crèdits retinguts per gastar.

Recull la retenció de crèdits produïda com a conseqüència de l'expedició del certificat d'existència de crèdit en els expedients de despesa.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec al subcompte 0030, «Crèdits disponibles», per l'import de la retenció efectuada. En cas que tal retenció s'anul·li, l'assentament ha de ser de signe negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 004, «Pressupost de despeses: despeses autoritzades», per les despeses autoritzades.

b.2) Al compte 000, «Pressupost exercici corrent», en el moment del tancament, pel seu saldo.

La suma del seu haver ha d'indicar l'import total de crèdits retinguts que s'utilitzaran en un moment posterior. La del seu deure, l'import de crèdits retinguts que s'han utilitzat.

El seu saldo, creditor, ha de recollir, abans del tancament, el total de crèdits retinguts pendents d'utilitzar.

0032. Crèdits retinguts per a transferències.

Recull la retenció de crèdits produïda com a conseqüència de l'expedició del certificat d'existència de crèdit en els expedients de transferències de crèdit.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Al subcompte 0030, «Crèdits disponibles», per l'import de la retenció efectuada. En cas que tal retenció s'anul·li, l'assentament ha de ser de signe negatiu.

a.2) Al subcompte 0023, «Transferència de crèdits», per l'import dels crèdits que es minoren. Aquest assentament ha de ser de signe negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament al compte 000, «Pressupost exercici corrent», en el moment del tancament, pel seu saldo.

0033. Crèdits no disponibles.

Recull aquelles retencions de crèdit que es fan d'una manera definitiva, és a dir, provoquen la no-disponibilitat d'aquests.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per la retenció, amb càrrec al subcompte 0030, «Crèdits disponibles».

b) S'ha de carregar, en el moment del tancament, pel seu saldo amb abonament al compte 000, «Pressupost exercici corrent».

El seu saldo, creditor, ha de recollir, abans del tancament, el total de crèdits definitius no disponibles.

004. Pressupost de despeses: despeses autoritzades.

Recull l'import de les autoritzacions de despesa.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Al subcompte 0030, «Crèdits disponibles», per les autoritzacions de despesa aprovades, fase A de l'execució del pressupost, quan no s'hagi realitzat retenció de crèdit.

a.2) Al subcompte 0031, «Crèdits retinguts per gastar», per les autoritzacions de despesa aprovades, fase A, quan s'hagi realitzat retenció de crèdit.

a.3) Al compte 005, «Pressupost de despeses: despeses compromeses», en el moment del tancament, per la suma total de les obligacions reconegudes.

a.4) Al compte 005, en el moment del tancament, pel saldo de despeses compromeses.

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 005, pels crèdits disposats.

b.2) Al subcompte 0030, en el moment del tancament, per la suma total d'obligacions reconegudes.

b.3) Al subcompte 0030, en el moment del tancament, pel saldo de despeses compromeses.

b.4) Al subcompte 0030, en el moment del tancament, pel seu saldo.

La suma del seu deure ha de recollir el seu import total de despeses compromeses. La del seu haver, el de despeses autoritzades.

El seu saldo, creditor, ha de recollir, abans del tancament, l'import de les autoritzacions de despesa pendents de comprometre.

005. Pressupost de despeses: despeses compromeses.

Recull l'import de les despeses compromeses.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 004, «Pressupost de despeses: despeses autoritzades», per l'import de les quantitats compromeses, fase D de l'execució del pressupost.

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 004, en el moment del tancament, per l'import de la suma total de les obligacions reconegudes.

b.2) Al compte 004, en el moment del tancament, pel seu saldo.

La suma del seu haver ha de recollir l'import total de despeses compromeses durant l'exercici.

El seu saldo, creditor, ha de recollir, abans del tancament, l'import dels compromisos de crèdit.

Nota.—Amb la finalitat de poder diferenciar en els comptes 003, 004 i 005, als efectes de la seva incorporació a exercicis posteriors, els crèdits, autoritzacions i disposicions no utilitzades, el tancament d'aquests comptes s'ha de fer en dues fases.

Primera fase: Per l'import de la suma total de les obligacions reconegudes:

1.1 Càrrec al compte 005, «Pressupost de despeses: despeses compromeses», amb abonament a la 004, «Pressupost de despeses: despeses autoritzades».

1.2 Càrrec al compte 004, «Pressupost de despeses: despeses autoritzades», amb abonament al subcompte 0030, «Crèdits disponibles».

1.3 Càrrec al subcompte 0030, «Crèdits disponibles», amb abonament al compte 000, «Pressupost exercici corrent»

Segona fase:

2.1 Per l'import del saldo de despeses compromeses:

a) Càrrec al compte 005, «Pressupost de despeses: despeses compromeses», amb abonament al compte 004, «Pressupost de despeses: despeses autoritzades».

b) Càrrec al compte 004, «Pressupost de despeses: despeses autoritzades», amb abonament al subcompte 0030, «Crèdits disponibles», pel mateix import que 2.1.a).

2.2 Per l'import del saldo de despeses autoritzades, càrrec al compte 004, «Pressupost de despeses: despeses autoritzades», amb abonament al compte 0030, «Crèdits disponibles».

2.3 Per l'import del romanent de crèdit:

a) Càrrec al subcompte 0030, «Crèdits disponibles», pel seu saldo, amb abonament a la 000, «Pressupost exercici corrent».

b) Càrrec al subcompte 0031, «Crèdits retinguts per gastar», pel seu saldo, amb abonament a la 000.

c) Càrrec al subcompte 0032, «Crèdits retinguts per a transferències», pel seu saldo, amb abonament a la 000.

d) Càrrec al subcompte 0033, «Crèdits no disponibles», pel seu saldo, amb abonament a la 000.

006. Pressupost d'ingressos: previsions inicials.

Import de les previsions d'ingressos que figuren en el pressupost d'ingressos inicialment aprovat per l'autoritat competent.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte 000, «Pressupost exercici corrent», per les previsions que figuren en el pressupost d'ingressos.

b) S'ha d'abonar, simultàniament a l'assentament anterior, amb càrrec al compte 008, «Pressupost d'ingressos: previsions definitives», pel mateix import.

Aquest compte ha d'aparèixer saldat en tot moment.

007. Pressupost d'ingressos: modificació de les previsions.

Recull les variacions que es produeixin en les previsions d'ingressos, a través d'un acte formal (no per una recaptació més gran de la prevista).

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte 000, «Pressupost exercici corrent», per les modificacions positives que es produeixin. Per les modificacions negatives l'assentament ha de ser de signe negatiu.

b) S'ha d'abonar, simultàniament a l'assentament anterior, amb càrrec al compte 008, «Pressupost d'ingressos: previsions definitives», pel mateix import.

Aquest compte ha d'aparèixer saldat en tot moment.

008. Pressupost d'ingressos: previsions definitives.

Import total de les previsions del pressupost d'ingressos inicialment aprovat més les modificacions.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament:

a.1) Al compte 006, «Pressupost d'ingressos: previsions inicials», per l'import d'aquestes.

a.2) Al compte 007, «Pressupost d'ingressos: modificació de les previsions», per les quals es produeixin durant l'exercici.

b) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 000, «Pressupost exercici corrent», en el moment de tancament, pel seu saldo.

El seu saldo, deutor, ha de recollir, abans del tancament, les previsions definitives d'ingressos.

Nota.—Les rectificacions a tots aquests comptes de control pressupostari s'han d'efectuar mitjançant assentaments anàlegs als descrits, però de signe contrari, a l'objecte de no desvirtuar el significat de les sumes del deure i de l'haver dels comptes.

### 03. AVANÇAMENTS DE TRESORERIA.

**030. Avançaments de tresoreria concedits.**

**031. Crèdits anticipats.**

**034. Despeses autoritzades.**

**035. Despeses compromeses.**

Avançaments de tresoreria concedits d'acord amb el que disposa la legislació vigent.

**030. Avançaments de tresoreria concedits.**

Compte deutor en què es recull l'import dels avançaments concedits d'acord amb el que disposa la normativa corresponent. Té anàleg caràcter que el compte 000 en el subgrup 00, «De control pressupostari. Exercici corrent».

El seu moviment és el següent:

S'ha de carregar amb abonament:

a.1) Al compte 031, «Crèdits anticipats», pels avançaments concedits.

a.2) Al compte 031, pels avançaments cancel·lats; Aquest assentament ha de ser de signe negatiu.

El seu saldo, deutor, ha de recollir l'import dels avançaments de tresoreria concedits i no cancel·lats.

### **031. Crèdits anticipats.**

Compte creditor que comprèn, especificats per conceptes, els avançaments de tresoreria concedits d'acord amb el que disposa la legislació vigent.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Al compte 030, «Avançaments de tresoreria concedits», per l'import dels avançaments concedits.

a.2) Al compte 030, pels avançaments cancel·lats. Aquest assentament ha de ser de signe negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 034, «Despeses autoritzades», per les autoritzacions de despesa aprovades.

b.2) Al compte 034, per les autoritzacions de despesa que hagin estat comptabilitzades i corresponguin a avançaments que es cancel·len. Aquest assentament ha de ser de signe negatiu.

El seu saldo, creditor, ha de recollir els avançaments concedits pendents d'utilització.

### **034. Despeses autoritzades.**

Recull les autoritzacions de despesa aprovades amb aplicació a avançaments de tresoreria concedits.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Al compte 031, «Crèdits anticipats», per les autoritzacions de despeses.

a.2) Al compte 031, per les autoritzacions que hagin estat comptabilitzades amb aplicació a avançaments que es cancel·len. Aquest assentament ha de ser de signe negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament:

b.1) Al compte 035, «Despeses compromeses», pels crèdits disposats.

b.2) Al compte 035, pels compromisos comptabilitzats amb aplicació a avançaments que es cancel·len. Aquest assentament ha de ser de signe negatiu.

El seu saldo, creditor, ha de recollir l'import de les despeses autoritzades i no compromeses, amb aplicació a avançaments de tresoreria.

### **035. Despeses compromeses.**

Compte creditor representatiu de les disposicions de crèdit, fase D de l'execució de la despesa, que han estat efectuades amb aplicació a avançaments de tresoreria.

El seu moviment és el següent:

S'ha d'abonar amb càrrec:

a.1) Al compte 034, «Despeses autoritzades», pels compromisos de despesa.

a.2) Al compte 034, pels compromisos comptabilitzats amb aplicació a avançaments que es cancel·len. Aquest assentament ha de ser de signe negatiu.

El seu saldo, creditor, ha de recollir l'import de les despeses compromeses amb aplicació a avançaments de tresoreria.

Nota.—Com a característica especial dels comptes d'aquest subgrup, cal assenyalar que no estan subjectes, en cas dels comptes del subgrup anterior, a una delimitació temporal que coincideixi amb l'exercici pressupostari. La seva vigència comptable i la possibilitat d'utilització dels crèdits que representen, en les seves diferents fases, es prolonguen des de la seva concessió, en aprovar l'avançament, fins a la seva cancel·lació, i atesa la modalitat en què l'esmentada cancel·lació es porta a terme (assentaments comptables d'import negatiu per la totalitat d'operacions realitzades en cada fase des de la iniciació de les corresponents a cada avançament) és necessari mantenir al llarg de la vigència d'aquesta, la totalitat de les xifres que integren les sumes del deure i de l'haver dels comptes del subgrup que l'afecten. Per això el trasllat a l'exercici següent no s'ha de fer pel saldo amb què apareguin en el balanç de situació, sinó per les sumes del deure i de l'haver del balanç de sumes previ a aquell.