

I. Disposicions generals

MINISTERI D'ECONOMIA I HISENDA

19966 REIAL DECRET 1515/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses i els criteris comptables específics per a microempreses. («BOE» 279, de 21-11-2007; correcció d'errades «BOE» 286, de 29-11-2007, i correcció d'errors «BOE» 313, de 31-12-2007.)

La disposició final primera de 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, autoritza el Govern perquè, de forma simultània al Pla general de comptabilitat i com a norma complementària d'aquest, aprovi el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (d'ara endavant, Pla general de comptabilitat de pimes), amb el mandat que reculli els continguts d'aquest relacionats amb les operacions realitzades, amb caràcter general, per aquestes empreses, i l'habilita a simplificar criteris de registre, valoració i informació a incloure en la memòria.

El Pla general de comptabilitat de pimes que ara s'aprova constitueix el desplegament de les normes comptables que determinades empreses poden aplicar, delimitades en el cos d'aquest Reial decret. L'aprovació d'aquesta norma en un reial decret diferenciat del que aprova el Pla general de comptabilitat es justifica per raons de sistemàtica normativa, amb la finalitat que les petites i mitjanes empreses disposin d'un pla comptable complet i específic, que presenta la mateixa estructura que el Pla general de comptabilitat.

En la determinació de les operacions efectuades amb caràcter general per aquestes empreses i, en conseqüència, en la simplificació dels criteris que conté el Pla general de comptabilitat s'ha partit d'una proposta analitzada en un grup de treball específic creat per a aquesta tasca. Així mateix, als efectes de valorar-ne la idoneïtat i adequació amb el Marc conceptual de la comptabilitat que conté el Codi de comerç, aquest projecte normatiu es va sotmetre a informe del Consell de Comptabilitat en la reunió celebrada el dia 5 de setembre de 2007, una vegada escoltat el Comitè Consultiu de Comptabilitat reunit el dia 25 de juliol de 2007.

L'article 1 d'aquest Reial decret aprova el Pla general de comptabilitat de pimes, i l'article 2 en determina l'àmbit d'aplicació. S'ha de destacar el caràcter voluntari d'aquest Pla general de comptabilitat de pimes, l'aplicació del qual és opcional per a les empreses que compleixin les condicions que estableix l'article 175 del Text refós de

la Llei de societats anònimes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1564/1989, de 22 de desembre, per a la formulació de balanç i estat de canvis en el patrimoni net abreujats. Addicionalment s'exigeix que l'empresa no es trobi en algun dels supòsits d'exclusió que regula l'apartat 2 de l'article 2 d'aquest Reial decret. És necessari esmentar que aquestes mateixes circumstàncies delimiten la possibilitat, per a les entitats no mercantils, d'aplicar els continguts d'aquest Pla general de comptabilitat de pimes, en els termes que recull l'article 5.

Tenint en compte que la determinació del compliment de les condicions esmentades es produeix al tancament de l'exercici, el subjecte comptable ha de registrar les seves operacions atenent les circumstàncies previsibles, efectuant, si s'escau, i almenys al tancament de l'exercici, els ajustos que siguin procedents.

Addicionalment, l'opció que una petita o mitjana empresa apliqui el Pla general de comptabilitat o el Pla general de comptabilitat de pimes s'haurà de mantenir de forma continuada un mínim de tres exercicis, llevat que l'empresa, pel fet de deixar d'estar inclosa en l'àmbit d'aplicació d'aquest últim, hagi d'aplicar obligatòriament el Pla general de comptabilitat.

Per la seva banda, l'article 3 d'aquest Reial decret prohibeix l'aplicació parcial del Pla general de comptabilitat de pimes, i exigeix que es consideri com un cos complet, de forma que l'usuari de la informació financera externa pugui ser coneixedor dels criteris que hi ha al darrere d'uns comptes anuals de petites i mitjanes empreses. I això sense perjudici, òbviament, del fet que si una empresa que aplica aquest Pla du a terme operacions que aquest no recull específicament, s'ha de remetre a les normes o als apartats específics del Pla general de comptabilitat que continguin els criteris de registre, valoració i presentació de les operacions esmentades, amb l'excepció dels que fan referència a actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda.

Així mateix, s'ha de subratllar que les normes d'actius financers i passius financers es conceben en el Pla general de comptabilitat de pimes com a normes aplicables en la seva totalitat, sense que sigui procedent considerar a efectes valoratius categories diferents de les que aquestes preveuen, i sense perjudici de la remissió als continguts del Pla general de comptabilitat en relació amb els contractes particulars no regulats en el Pla general de comptabilitat de pimes; a saber, els passius financers híbrids, els instruments compostos, els derivats que tinguin com a subjacent inversions en instruments de patrimoni no cotitzats el valor raonable dels quals no es pugui determinar amb fiabilitat, els contractes de garantia financera, les fiances lliurades i rebudes i les cobertures comptables.

L'estructura del Pla general de comptabilitat de pimes és la mateixa que la del Pla general de comptabilitat. Consta de cinc parts precedides d'una introducció en la qual s'expliciten les característiques fonamentals d'aquest text i les seves diferències respecte al Pla general de comptabilitat.

Alguna de les variacions que l'usuari del Pla general de comptabilitat de pimes trobarà en comparar-ne el contingut amb el del Pla general de comptabilitat són:

1. La primera part, que conté el Marc conceptual de la comptabilitat, no ha patit cap modificació destacable respecte a la primera part del Pla general de comptabilitat, si bé atesa la grandària de les empreses destinatàries d'aquest Pla, l'estat de fluxos d'efectiu es considera com un document d'elaboració voluntària, a l'empara del que disposen els articles 34 del Codi de comerç i 175 del Text refós de la Llei de societats anònimes.

2. A la segona part, normes de registre i valoració per a petites i mitjanes empreses, s'han eliminat les normes relatives a determinades operacions que s'han considerat com d'escassa realització per aquestes empreses. En aquest sentit, s'han eliminat les normes o els apartats següents:

- a) Fons de comerç.
- b) Instruments financers compostos.
- c) Derivats que tinguin com a subjacent inversions en instruments de patrimoni no cotitzats el valor raonable dels quals no es pugui determinar amb fiabilitat.
- d) Contractes de garantia financera.
- e) Fiances lliurades i rebudes.
- f) Cobertures comptables.
- g) Passius per retribucions a llarg termini al personal.
- h) Transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni.
- i) Combinacions de negoci.
- j) Operacions de fusió, escissió i aportacions no dineràries d'un negoci entre empreses del grup.

Així mateix, s'han simplificat alguns dels criteris de registre i valoració que conté el Pla general de comptabilitat, fonamentalment relacionats amb els instruments financers. En particular, s'han eliminat determinades categories d'actius financers i s'ha suprimit el criteri de valoració a valor raonable amb imputació directa dels canvis de valor a patrimoni net, establerta per als actius financers disponibles per a la venda en el Pla general de comptabilitat, així com la possibilitat de designar a inici actius i passius a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys.

També s'ha de recalcar l'eliminació de la norma relativa a actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda, el contingut de la qual no resulta aplicable a les empreses usuàries del Pla general de comptabilitat de pimes. Finalment, s'ha suprimit l'apartat relatiu a la conversió dels comptes anuals a la moneda de presentació, que no té objecte en el Pla general de comptabilitat de pimes, atès que s'estableix com a requisit per poder aplicar aquest Pla que la moneda funcional de l'empresa sigui l'euro.

3. La tercera part conté, a més de les normes d'elaboració, els models dels comptes anuals per a les petites i mitjanes empreses, que són iguals als models abreujats que conté la tercera part del Pla general de comptabilitat, si bé prescindeixen de les subagrupacions, epígrafs, partides i apartats d'informació en memòria relatius a les operacions el desplegament de les quals no s'insereix en el Pla general de comptabilitat de pimes. S'ha de subratllar que les empreses que optin per l'aplicació d'aquest text i realitzin operacions que aquest no conté, a més d'aplicar les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat, han d'incloure les partides corresponents en els documents que conformen els seus comptes anuals, així com subministrar en la memòria la informació que es requereix expressament en el model de memòria abreujada o, en el cas d'operacions de les quals no s'informi en aquesta memòria, en el model de memò-

ria normal, tots dos inclosos en el Pla general de comptabilitat.

Una de les novetats d'aquesta part del Pla requereix una menció especial, i consisteix en l'eliminació de l'estat d'ingressos i despeses reconeguts, atesa la pràctica absència d'operacions que comporten en el Pla general de comptabilitat la imputació d'ingressos i despeses directament al patrimoni net. És per això que s'ha considerat convenient simplificar l'estat de canvis en el patrimoni net de petites i mitjanes empreses, que està format únicament per un document, que recull tots els canvis en el patrimoni net, realitzats amb els socis, amb tercers o com una mera reclassificació de les partides. En aquest document s'hi ha afegit específicament la informació relativa als ingressos i les despeses directament imputats a patrimoni net, que d'acord amb els continguts d'aquest Pla són les subvencions, les donacions i els llegats concedits a l'empresa per tercers i els ingressos fiscals a distribuir. De la mateixa manera, si l'empresa efectua alguna operació que comporta, per aplicació del Pla general de comptabilitat, un altre tipus d'ingrés o despesa imputat directament al patrimoni net, s'ha d'incorporar a l'estat esmentat la fila i columna corresponent.

4. Les parts quarta i cinquena inclouen els grups, subgrups i comptes necessaris per al reflex comptable de les operacions que conté la segona part del Pla general de comptabilitat de pimes, així com les definicions, les relacions comptables i els moviments que donen origen als motius de càrrec i abonament.

S'ha de recalcar l'eliminació dels grups 8 i 9, que reflecteixen les despeses i els ingressos registrats directament en el patrimoni net, respectivament. En aquest sentit, el moviment establert per a les subvencions, les donacions i els llegats rebuts de tercers que constitueixen ingressos imputats directament al patrimoni net reflecteix tant l'obtenció com el traspass al compte de pèrdues i guanys i l'efecte impositiu associat a les subvencions, les donacions i els llegats esmentats.

Les normes d'aplicació d'aquest Pla general de comptabilitat de pimes es completen amb les disposicions addicionals primera i segona, que despleguen els criteris que s'han de seguir en la utilització del Pla general de comptabilitat de pimes, tant en cas d'abandonament dels criteris comptables específics aplicables per les microempreses, com del possible pas del Pla general de comptabilitat aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, a la utilització del Pla general de comptabilitat de pimes, en l'exercici en què un subjecte comptable entri en l'àmbit d'aplicació d'aquest últim Pla. En els casos contraris, de pas al Pla general de comptabilitat, cal atènyer-se al que regula sobre aquest aspecte la disposició addicional única del Reial decret pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat.

Així mateix, les disposicions transitòries primera, segona i tercera regulen l'aplicació per primera vegada del Pla general de comptabilitat de pimes després de la seva entrada en vigor, de manera similar a l'establerta per a l'aplicació per primera vegada del Pla general de comptabilitat, però simplificant els criteris de les operacions que no es despleguen en aquest text, sense perjudici de l'aplicació dels continguts de les disposicions transitòries relatives a la primera aplicació que estableix el Reial decret pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat, en cas que les operacions esmentades hagin tingut lloc.

II

D'altra banda, la disposició final primera de la Llei 16/2007 estableix que, atesa la singularitat de les empreses molt petites, aquest desplegament reglamentari ha d'incorporar altres criteris de registre i valoració simplificats; en particular, en la despesa per l'impost sobre socie-

tats i en les operacions d'arrendament financer i altres de naturalesa similar.

L'article 4 d'aquest Reial decret desplega aquest mandat, recollint les circumstàncies que han de complir les empreses perquè puguin optar per l'aplicació dels criteris comptables específics de les microempreses. Aquestes circumstàncies es refereixen a la xifra del total de les partides de l'actiu, que no pot superar el milió d'euros, a l'import net de la xifra de negocis, que no ha de superar els dos milions d'euros, i al nombre mitjà de treballadors, que no pot ser superior a 10. Aquests mateixos criteris són aplicables per a les entitats no mercantils; en particular, per a les fundacions.

Pel que fa al registre de les operacions i a les conseqüències d'exercir l'opció d'aplicar aquests criteris específics, s'entenen aplicables les mateixes indicacions abans esmentades per al Pla general de comptabilitat de pimes.

El primer criteri específic es refereix al tractament comptable dels acords d'arrendament financer i altres de naturalesa similar, i s'estableix la imputació de la quota meritada a l'acord, com una despesa en el compte de pèrdues i guanys. En el moment en què s'exerceixi l'opció de compra és procedent registrar l'actiu per l'import satisfet, aplicant el criteri valoratiu del preu d'adquisició. Així mateix, en atenció a la rellevància de determinada informació d'aquests acords d'arrendament financer, s'exigeix la incorporació d'aquesta informació en la memòria dels comptes anuals.

No obstant això, les operacions d'arrendament financer que tinguin per objecte terrenys, solars o altres actius no amortitzables han de seguir el tractament que exigeix la norma de registre i valoració del Pla general de comptabilitat de pimes.

L'altre criteri específic es refereix al registre comptable de l'impost sobre beneficis, i es considera com a despesa per impost l'import que resulti de les liquidacions fiscals de l'exercici corrent, és a dir, la despesa per impost sobre beneficis es fa equivalent a la despesa per impost corrent. Addicionalment, aquest article 4 recull la informació a incloure en la memòria que ha de completar l'aplicació d'aquest criteri.

En tots dos casos, es determinen els comptes i els moviments que, amb caràcter general, poden utilitzar les empreses que apliquin aquests criteris específics.

Les disposicions addicional tercera i transitòria quarta regulen la manera de procedir en el primer exercici en què s'apliquin els criteris esmentats, tant en el cas d'aplicacions posteriors a l'entrada en vigor d'aquest Reial decret com en el moment esmentat.

III

La disposició transitòria sisena d'aquest Reial decret estableix, amb caràcter general, l'aplicació per part dels destinataris de les normes comptables que aprova aquest Reial decret, de les adaptacions sectorials i les resolucions de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que mantenen la seva vigència en els termes que estableix la disposició transitòria cinquena del Reial decret que aprova el Pla general de comptabilitat.

Pel que fa als desplegaments normatius futurs, queden incorporats en la disposició final primera com a desplegaments directes del Pla general de comptabilitat, que són obligatoris per a tots els subjectes comptables, inclosos els que apliquin el Pla general de comptabilitat de pimes, sense perjudici que en algun aspecte hi pugui haver una especificitat que en tot cas la norma ha de diferenciar expressament.

Finalment, la disposició final tercera assenyala l'entrada en vigor d'aquest Reial decret per als exercicis anuals que comencin a partir de l'1 de gener de 2008.

En virtut d'això, a proposta del ministre d'Economia i Hisenda, d'acord amb el Consell d'Estat i amb la delibera-

ció prèvia del Consell de Ministres en la reunió del dia 16 de novembre de 2007.

DISPOSO:

Article 1. *Aprovació del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses.*

S'aprova el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (d'ara endavant, Pla general de comptabilitat de pimes), el text del qual s'insereix a continuació.

Article 2. *Àmbit d'aplicació del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses.*

1. Poden aplicar aquest Pla general de comptabilitat de pimes totes les empreses, sigui quina sigui la seva forma jurídica, individual o societària, que durant dos exercicis consecutius reuneixin, en la data de tancament de cadascun d'aquests, almenys dues de les circumstàncies següents:

- a) Que el total de les partides de l'actiu no superi els dos milions vuit-cents cinquanta mil euros.
- b) Que l'import net de la seva xifra anual de negocis no superi els cinc milions set-cents mil euros.
- c) Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no sigui superior a cinquanta.

Les empreses perden la facultat d'aplicar el Pla general de comptabilitat de pimes si deixen de reunir, durant dos exercicis consecutius, en la data de tancament de cadascun d'aquests, dues de les circumstàncies a què es refereix el paràgraf anterior.

En l'exercici social de la seva constitució o transformació, les empreses poden aplicar aquest Pla general de comptabilitat de pimes si reuneixen, al tancament d'aquest exercici, almenys dues de les tres circumstàncies expressades en aquest apartat.

Si l'empresa forma part d'un grup d'empreses en els termes que descriu la norma d'elaboració dels comptes anuals 11a Empreses de grup, multigrup i associades que conté la tercera part del Pla general de comptabilitat de pimes, per a la quantificació dels imports s'ha de tenir en compte la suma de l'actiu, de l'import net de la xifra de negocis i del nombre mitjà de treballadors del conjunt de les entitats que conformin el grup.

Les magnituds comptables a les quals es refereix aquest apartat són les que es derivin de les normes comptables que hagin resultat aplicables en l'últim exercici, i en absència d'aquest, les del Pla general de comptabilitat de pimes.

El registre de les operacions s'ha de condicionar al compliment previsible dels requisits esmentats.

2. En cap cas poden aplicar aquest Pla general de comptabilitat de pimes les empreses que es trobin en alguna de les circumstàncies següents:

- a) Que hagin emès valors admesos a negociació en mercats regulats o sistemes multilaterals de negociació, de qualsevol Estat membre de la Unió Europea.
- b) Que formin part d'un grup de societats que formlu o hagi hagut de formular comptes anuals consolidats.
- c) Que la seva moneda funcional sigui diferent de l'euro.
- d) Que es tracti d'entitats financeres que captin fons del públic assumint obligacions respecte a aquests i les entitats que assumeixin la gestió de les anteriors.

3. L'opció que una empresa, inclosa en l'àmbit d'aplicació del Pla general de comptabilitat de pimes, segueixi aquest Pla o el Pla general de comptabilitat s'ha de man-

tenir de manera continuada, com a mínim, durant tres exercicis, llevat que, amb anterioritat al transcurs d'aquest termini, l'empresa perdi la facultat d'aplicar el Pla general de comptabilitat de pimes, de conformitat amb el que estableixen els apartats anteriors.

Article 3. Aplicació del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses.

1. L'empresa que, complint els requisits que exigeix l'article anterior, opti per l'aplicació del Pla general de comptabilitat de pimes, l'ha d'aplicar de manera completa.

No obstant el que disposa el paràgraf anterior, no tenen caràcter vinculant els moviments comptables que inclou la cinquena part del Pla general de comptabilitat de pimes i els aspectes relatius a la numeració i denominació de comptes inclosos en la quarta part, excepte en els aspectes que continguin criteris de registre o valoració.

2. Quan una empresa que apliqui el Pla general de comptabilitat de pimes dugui a terme una operació el tractament comptable de la qual no estigui previst en el text esmentat s'ha de remetre a les normes i els apartats corresponents que conté el Pla general de comptabilitat, amb l'excepció dels que fan referència a actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda, que en cap cas són aplicables.

Article 4. Criteris específics aplicables per microempreses.

1. Els criteris que assenyalen els apartats següents d'aquest article els poden aplicar totes les empreses que, havent optat per aplicar el Pla general de comptabilitat de pimes, durant dos exercicis consecutius, reuneixin, en la data de tancament de cadascun d'aquests, almenys dues de les circumstàncies següents:

- Que el total de les partides de l'actiu no superi el milió d'euros.
- Que l'import net de la seva xifra anual de negocis no superi els dos milions d'euros.
- Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no sigui superior a deu.

Les empreses perden la facultat d'aplicar els criteris específics que conté aquest article si deixen de reunir, durant dos exercicis consecutius, en la data de tancament de cadascun d'aquests, dues de les circumstàncies a què es refereix el paràgraf anterior.

En l'exercici social de la seva constitució o transformació, les empreses poden aplicar els criteris específics que conté aquest article si reuneixen, al tancament d'aquest exercici, almenys dues de les tres circumstàncies expressades en aquest apartat.

Si l'empresa forma part d'un grup d'empreses en els termes que descriu la norma d'elaboració dels comptes anuals 11a Empreses de grup, multigrup i associades que conté la tercera part del Pla general de comptabilitat de pimes, per a la quantificació dels imports s'ha de tenir en compte la suma de l'actiu, de l'import net de la xifra de negocis i del nombre mitjà de treballadors del conjunt de les entitats que conformin el grup.

Les magnituds comptables a les quals es refereix aquest apartat són les que es derivin de les normes comptables que hagin resultat aplicables en l'últim exercici, i en absència d'aquest, les del Pla general de comptabilitat de pimes, inclosos els criteris específics per a microempreses.

A aquests efectes exclusius, quan sigui procedent considerar els criteris específics per a microempreses, el total actiu s'ha d'incrementar en l'import dels compromi-

sos financers pendents derivats dels acords que descriu la norma primera de l'apartat 3 d'aquest article.

El registre de les operacions s'ha de condicionar al compliment previsible dels requisits esmentats.

2. L'opció que una microempresa apliqui o no els criteris específics que conté l'apartat 3 següent s'ha de mantenir de manera continuada, com a mínim, durant tres exercicis, llevat que, amb anterioritat al transcurs d'aquest termini, l'empresa perdi la facultat d'aplicar els criteris específics per a microempreses, de conformitat amb el que estableix l'apartat anterior.

3. Les empreses que optin pels criteris específics de les microempreses ho han de fer de manera conjunta i han de seguir les normes següents, respecte a les operacions descrites a continuació:

1a Acords d'arrendament financer i altres de naturalesa similar:

En la qualificació d'un acord d'arrendament com a financer, cal atènyer-se al que disposa la norma de registre i valoració corresponent inclosa a la segona part del Pla general de comptabilitat de pimes.

Els arrendataris dels acords d'arrendament financer o altres de naturalesa similar que no tinguin per objecte terrenys, solars o altres actius no amortitzables han de comptabilitzar les quotes merides en l'exercici com a despesa en el compte de pèrdues i guanys. Si s'escau, en el moment d'exercir l'opció de compra, s'ha de registrar l'actiu pel preu d'adquisició d'aquesta opció.

En la memòria dels comptes anuals, a l'apartat 5, Immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries, s'hi ha d'indicar el valor raonable o valor al comptat de l'actiu calculat a l'inici de l'arrendament i la seva vida útil estimada, les quotes abonades, el deute pendent de pagament i l'import pel qual es pugui exercir l'opció de compra, si n'hi ha. La informació sobre les quotes s'ha de subministrar diferenciant la part que correspongui a la recuperació del cost del bé i la càrrega financera. A aquest efecte, per a cada acord d'arrendament financer s'ha de consignar la informació següent:

Any	Quota de l'acord d'arrendament		Compromisos pendents
	Recuperació del cost	Càrrega financera	
1			
...			
n			

Els arrendataris dels acords d'arrendament financer o altres de naturalesa similar que tinguin per objecte terrenys, solars o altres actius no amortitzables han d'aplicar els criteris de registre i valoració relatius als arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar que conté la segona part del Pla general de comptabilitat de pimes.

2a Impost sobre beneficis:

La despesa per impost sobre beneficis s'ha de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys per l'import que resulti de les liquidacions fiscals de l'impost sobre societats relatives a l'exercici. A aquest efecte, al tancament de l'exercici, la despesa comptabilitzada pels imports a compte meritats s'ha d'augmentar o disminuir en la quantia que sigui procedent, i s'ha de registrar el deute o crèdit corresponent davant la hisenda pública.

En la memòria dels comptes anuals, a l'apartat 9, Situació fiscal, s'hi ha d'indicar la informació següent:

- Diferències entre la base imposable de l'impost i el resultat comptable abans d'impostos motivades per la

qualificació diferent dels ingressos, les despeses, els actius i els passius.

b) Bases imposables negatives pendents de compensar fiscalment, terminis i condicions.

c) Incentius fiscals aplicats en l'exercici i els pendents de deduir, així com els compromisos adquirits en relació amb aquests incentius, i

d) Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu en relació amb la situació fiscal.

Als empresaris individuals, com que no estan subjectes a l'impost sobre societats, els és aplicable el que disposa l'apartat 5 de la norma de registre i valoració relativa a l'impost sobre beneficis que conté la segona part del Pla general de comptabilitat de pimes.

4. Els comptes a utilitzar per al registre comptable de les operacions que descriu l'apartat 3 anterior són, amb caràcter general, els següents:

a) El compte 621, «Arrendaments i cànon», que preveu la quarta part del Pla general de comptabilitat de pimes s'ha de desagregar en els comptes de quatre xifres següents:

6210. «Arrendaments i cànon».

6211. «Arrendaments financers i altres».

El moviment del compte 6211 és el següent:

S'ha de carregar:

Per l'import meritat per les quotes de l'arrendament financer i altres de similars, amb abonament, normalment, a comptes del subgrup 57.

S'ha d'abonar:

Amb càrrec al compte 129.

b) El compte 6300, «Impost corrent», que preveu la quarta part del Pla general de comptabilitat de pimes.

5. Les empreses que apliquin els criteris específics que conté l'apartat 3 d'aquest article han d'incloure a l'apartat 2.1.a) de la memòria una menció expressa de l'aplicació d'aquests criteris.

Article 5. *Entitats no mercantils.*

Les entitats que duguin a terme activitats no mercantils que estiguin obligades per les seves disposicions específiques a aplicar alguna adaptació del Pla general de comptabilitat poden optar per aplicar els continguts del Pla general de comptabilitat de pimes i els criteris comptables específics per a microempreses que estableix l'article 4 d'aquest Reial decret, en lloc dels que conté el Pla general de comptabilitat, sempre que compleixin els requisits exigits per a això que preveuen els articles 2 i 4 d'aquest Reial decret. En tot cas s'han de respectar les particularitats que, en relació amb la comptabilitat de les entitats esmentades, estableixin, si s'escau, les seves disposicions específiques.

Així mateix, si les disposicions específiques estableixen paràmetres diferents per possibilitar la formulació de balanç abreujat, aquests s'han de complir addicionalment per poder fer ús de l'opció que recull el paràgraf anterior d'aquest article.

Disposició addicional primera. *Ajustos derivats de l'abandonament dels criteris específics aplicables per les microempreses.*

A l'inici del primer exercici en què una empresa deixi d'aplicar els criteris específics que preveu l'article 4 d'aquest Reial decret, i apliqui als acords d'arrendament financer i altres de naturalesa similar i a l'impost sobre beneficis els continguts del Pla general de comptabilitat

de pimes, ha de realitzar aquesta aplicació de manera retroactiva i ha de registrar tots els actius i passius el reconeixement dels quals exigeix el Pla general de comptabilitat de pimes. La contrapartida dels ajustos que s'hagin d'efectuar ha de ser una partida de reserves, llevat que, d'acord amb els criteris que inclou la segona part del Pla general de comptabilitat de pimes, s'hagin d'utilitzar altres partides del patrimoni net.

En els primers comptes anuals que es formulin abandonant els criteris específics aplicables per les microempreses, l'empresa ha de crear en la memòria un apartat amb la denominació «Aspectes derivats de l'abandonament dels criteris específics aplicables per les microempreses», en el qual s'han d'esmentar les diferències entre els criteris comptables específics de les microempreses 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'empresa.

En cas que sigui d'aplicació el Pla general de comptabilitat, s'ha de seguir el que estableix la disposició addicional única del Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat.

Disposició addicional segona. *Aplicació del Pla general de comptabilitat de pimes quan en exercicis previs s'ha utilitzat el Pla general de comptabilitat.*

En el primer exercici en què una empresa deixi d'aplicar el Pla general de comptabilitat i apliqui el Pla general de comptabilitat de pimes, ha d'efectuar aquesta aplicació de manera retroactiva i s'han de cancel·lar a l'inici d'aquest exercici els ajustos per canvis de valor que figurin en el patrimoni net amb càrrec o abonament a les partides dels instruments financers que hagin originat els ajustos esmentats.

En els primers comptes anuals que es formulin aplicant el Pla general de comptabilitat de pimes, l'empresa ha de crear en la memòria un apartat amb la denominació «Aspectes derivats de la transició al Pla general de comptabilitat de pimes», que ha d'incloure una explicació de les diferències principals 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'empresa.

Disposició addicional tercera. *Incorporació dels criteris específics aplicables per les microempreses.*

En l'exercici en què una empresa passi a aplicar els criteris específics de microempreses, ha de dur a terme aquesta aplicació de manera prospectiva des de l'inici d'aquest exercici, i s'han de comptabilitzar d'acord amb els criteris continguts en exercicis anteriors els saldos derivats de les operacions que regula l'article 4 esmentat.

En la memòria dels comptes anuals, s'hi ha d'informar sobre el tractament comptable de cadascun dels acords d'arrendament financer subscrits.

Disposició transitòria primera. *Regles generals per a l'aplicació del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses en el primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2008.*

1. Els criteris que conté el Pla general de comptabilitat de pimes s'han d'aplicar de manera retroactiva, amb les excepcions que indica la disposició transitòria segona d'aquest Reial decret.

A aquest efecte, el balanç d'obertura de l'exercici en què s'apliqui per primera vegada el Pla general de comptabilitat de pimes (d'ara endavant, el balanç d'obertura) s'ha d'elaborar d'acord amb les regles següents:

a) S'han de registrar tots els actius i passius el reconeixement dels quals exigeix el Pla general de comptabilitat de pimes.

b) S'han de donar de baixa tots els actius i passius el reconeixement dels quals no permet el Pla general de comptabilitat de pimes.

c) S'han de reclassificar els elements patrimonials en sintonia amb les definicions i els criteris que inclou el Pla general de comptabilitat de pimes.

d) L'empresa pot optar per valorar tots els elements patrimonials que s'hagin d'incloure en el balanç d'obertura de conformitat amb els principis i les normes vigents amb anterioritat a l'entrada en vigor de 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, llevat dels instruments financers que es valorin pel seu valor raonable.

Si l'empresa decideix no fer ús de l'opció anterior, ha de valorar tots els seus elements patrimonials de conformitat amb les noves normes que estableix aquest Reial decret.

2. La contrapartida dels ajustos que s'hagin de realitzar per donar compliment a la primera aplicació ha de ser una partida de reserves, llevat que, d'acord amb els criteris que inclou la segona part del Pla general de comptabilitat de pimes, s'hagin d'utilitzar altres partides.

Disposició transitòria segona. Excepcions a la regla general de primera aplicació.

1. L'empresa pot aplicar les següents excepcions a la regla general que inclou la disposició transitòria primera d'aquest Reial decret:

a) Les provisions corresponents a obligacions assumides derivades del desmantellament o retirament i altres associades a l'immobilitzat material, com ara els costos de rehabilitació del lloc sobre el qual s'assenta, es poden calcular i comptabilitzar pel valor actual que tinguin en la data del balanç d'obertura.

Adicionalment s'ha de determinar l'import que s'hauria inclòs en el cost de l'actiu quan el passiu va sorgir per primera vegada, calculant l'amortització acumulada sobre aquest import.

b) L'empresa pot optar per no aplicar amb efectes retroactius el criteri de capitalització de despeses financeres que inclouen les normes de registre i valoració 2a 1 i 12a 1.

2. L'aplicació retroactiva dels nous criteris està prohibida en els casos següents:

a) Si una empresa va donar de baixa actius o passius financers no derivats, de conformitat amb les normes comptables anteriors, no es reconeixen encara que ho exigeixin les normes de registre i valoració 8a i 9a que conté la segona part del Pla general de comptabilitat de pimes, llevat que s'hagin de recollir com a resultat d'una transacció o un esdeveniment posterior.

b) Estimacions. En el balanç d'obertura, llevat d'una evidència objectiva del fet que es va produir un error, les estimacions han de ser coherents amb les que es van dur a terme en el seu moment.

Disposició transitòria tercera. Informació a incloure en els comptes anuals del primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2008.

En els primers comptes anuals que es formulin aplicant el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, s'hi ha d'incorporar la informació següent:

1. Als efectes de l'obligació que estableix l'article 35.6 del Codi de comerç, i als efectes derivats de l'aplicació del principi d'uniformitat i del requisit de comparabilitat, els comptes anuals corresponents a l'exercici que s'iniciï a partir de l'entrada en vigor del Pla general de comptabilitat de pimes es consideren comptes anuals inicials, per la qual cosa no s'han de reflectir xifres comparatives en aquests comptes.

Sense perjudici d'això, en la memòria dels comptes anuals inicials esmentats s'han de reflectir el balanç i el compte de pèrdues i guanys inclosos en els comptes anuals de l'exercici anterior.

Així mateix, en la memòria d'aquests primers comptes anuals, s'hi ha de crear un apartat amb la denominació «Aspectes derivats de la transició a les noves normes comptables», que ha d'incloure una explicació de les diferències principals 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'empresa. En particular, s'hi ha d'incloure una conciliació referida a la data del balanç d'obertura.

2. Adicionalment, si com a conseqüència dels ajustos a realitzar en la data a què correspongui el balanç d'obertura es registra una pèrdua per deteriorament, l'empresa ha de subministrar en la memòria la informació que requereix el Pla general de comptabilitat de pimes.

Disposició transitòria quarta. Aplicació dels criteris específics de les microempreses en el primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2008.

Una empresa que hagi aplicat el Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1643/1990, de 20 de desembre, i que, podent aplicar els criteris específics que conté l'apartat 3 de l'article 4 d'aquest Reial decret, opti per això, ha d'aplicar aquests criteris de manera prospectiva des de l'inici de l'exercici esmentat, i s'han de comptabilitzar d'acord amb els criteris continguts en exercicis anteriors els saldos derivats de les operacions que regula l'article 4 esmentat.

En la memòria dels comptes anuals, s'hi ha d'informar sobre el tractament comptable de cadascun dels acords d'arrendament financer subscrits.

Disposició transitòria cinquena. Càlcul dels límits d'aplicació.

S'han de prendre en consideració els límits que estableixen els articles 2 i 4, per a tots els exercicis a computar en la data de tancament del primer exercici en què sigui aplicable aquest Reial decret.

Les magnituds comptables que estableixen els articles esmentats que s'han de prendre en consideració per al primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2008 són les que es deriven del contingut del Pla general de comptabilitat de pimes, inclosos, en el cas de l'article 4, els criteris específics per a microempreses.

Disposició transitòria sisena. Desplegaments normatius en matèria comptable.

Els desplegaments normatius en matèria comptable en vigor en la data de publicació d'aquest Reial decret han de seguir aplicant els subjectes comptables que apliquin el Pla general de comptabilitat de pimes, en els termes que estableix la disposició transitòria cinquena del Reial decret 1514/2007, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat, i sempre que no s'oposin als criteris que conté el present Reial decret.

Disposició final primera. *Normes de desplegament del Pla general de comptabilitat de pimes.*

Els desplegaments normatius del Pla general de comptabilitat que s'aprovin en virtut de les habilitacions que recullen les disposicions finals del Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat, són obligatòriament aplicables per a les empreses que apliquin el Pla general de comptabilitat de pimes.

En cas que hi hagi algun aspecte diferenciat per a les petites i mitjanes empreses, s'ha de fer una menció expressa d'aquesta circumstància en els desplegaments normatius esmentats.

Disposició final segona. *Títol competencial.*

Aquest Reial decret té el caràcter de desplegament de la legislació mercantil, d'acord amb el que disposa l'article 149.1.6a de la Constitució.

Disposició final tercera. *Entrada en vigor.*

Aquesta norma entra en vigor el dia 1 de gener de 2008 i és aplicable en els termes que preveu aquest Reial decret, per als exercicis que s'iniciïn a partir de la data esmentada.

Madrid, 16 de novembre de 2007.

JUAN CARLOS R.

El vicepresident segon del Govern
i ministre d'Economia i Hisenda,

PEDRO SOLBES MIRA

(Aquest Reial decret es publica tenint en compte la Correcció d'errades publicada al «BOE» 286, de 29-11-2007, i la Correcció d'errors publicada al «BOE» 313, de 31-12-2007.)

**PLA GENERAL
DE COMPTABILITAT
DE PETITES I MITJANES
EMPRESSES**

INTRODUCCIÓ

I

1. Amb l'aprovació del Pla general de comptabilitat pel Decret 530/1973, de 22 de febrer, Espanya es va incorporar a les tendències modernes sobre normalització comptable.

Posteriorment, la incorporació d'Espanya a l'avui Unió Europea va comportar l'harmonització de les normes comptables vigents en aquell moment amb el dret comunitari derivat en matèria comptable, d'ara endavant directives comptables (la Quarta directiva 78/660/CEE del Consell, de 25 de juliol de 1978, relativa als comptes anuals de determinades formes de societat i la Setena directiva 83/349/CEE del Consell, de 13 de juny de 1983, relativa als comptes consolidats). El curs legal i reglamentari utilitzats per aconseguir l'esmentada convergència van ser, respectivament, la Llei 19/1989, de 25 de juliol, i el Reial decret 1643/1990, de 20 de desembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat de 1990.

A partir d'aquell moment es va incardinar en el si del dret mercantil espanyol un autèntic dret comptable que va dotar la informació economicofinancera d'un marcat caràcter internacional, per a la qual cosa el Pla general de comptabilitat, de manera similar al que ha passat en altres països, ha estat un instrument bàsic de normalització.

L'activitat normalitzadora realitzada a Espanya hauria quedat incompleta sense els desplegaments normatius que ha impulsat l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i en què han col·laborat la universitat, els professionals i altres experts relacionats amb la matèria comptable. Aquests desplegaments normatius han pres com a referent els pronunciaments de les organitzacions emissores de criteris comptables a nivell nacional i internacional. De la mateixa manera, no hi ha cap dubte que l'empresariat espanyol ha contribuït a consolidar l'acceptació de la normalització comptable mitjançant la seva aplicació.

2. L'any 2000, guiada per l'objectiu de fer més comparable i homogènia la informació economicofinancera de les empreses europees, amb independència del seu lloc de residència i del mercat de capitals en el qual cotitzen, la Comissió Europea va recomanar a les restants institucions comunitàries la conveniència d'exigir que els comptes anuals consolidats que elaboren les companyies cotitzades es formulessin aplicant el cos normatiu comptable constituït per les normes i interpretacions emeses pel Comitè de Normes Internacionals de Comptabilitat (CNIC) International Accounting Standards Board (IASB).

El procés d'exigència legal per aplicar a Europa normes comptables elaborades per un organisme privat va requerir un instrument jurídic, el Reglament 1606/2002 del Parlament Europeu i del Consell, de 19 de juliol de 2002, que va definir el procés d'adopció per la Unió Europea de les Normes Internacionals de Comptabilitat (d'ara endavant, NIC//NIIF adoptades), que disposava l'obligatorietat d'aplicar aquestes normes en els comptes anuals consolidats que elaborin les empreses amb valors admesos a cotització i que va atorgar als estats membres la competència per prendre la decisió de permetre o requerir l'aplicació directa de les NIC//NIIF adoptades als comptes individuals de totes les societats, incloses les cotitzades, i/o als comptes anuals consolidats dels restants grups.

3. Al nostre país, l'abast de la decisió europea va ser analitzat per la Comissió d'Experts creada per l'Ordre comunicada del ministre d'Economia de 16 de març de

2001, que va elaborar un informe sobre la situació de la comptabilitat a Espanya i línies bàsiques per abordar-ne la reforma, publicat l'any 2002, la principal recomanació del qual va ser que en els comptes anuals individuals se seguís aplicant la normativa comptable espanyola, convenientment reformada per aconseguir l'adequada homogeneïtat i comparabilitat de la informació comptable, en el marc de les noves exigències comptables europees, i considerava que en l'àmbit dels comptes anuals consolidats s'havia de deixar a opció del subjecte comptable l'aplicació de les normes espanyoles o dels reglaments comunitaris.

En sintonia amb aquesta reflexió, el legislador espanyol, mitjançant la disposició final onzena de la Llei 62/2003, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social, va mantenir l'elaboració de la informació comptable individual de les empreses espanyoles, incloses les societats cotitzades, en el marc dels principis comptables del dret mercantil comptable espanyol.

4. Els canvis recomanats per la Comissió d'Experts s'han materialitzat en 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 (d'ara endavant, Llei 16/2007), que ha introduït en el Codi de comerç i en la Llei de societats anònimes les modificacions imprescindibles per avançar en aquest procés de convergència internacional, garantint al mateix temps que la modernització de la comptabilitat espanyola no interfereixi en el règim jurídic d'aspectes neuràlgics de la vida de tota societat mercantil, com la distribució de beneficis, la reducció obligatòria del capital social i la dissolució obligatòria per pèrdues.

La disposició final primera de la Llei habilita el Govern per aprovar com a norma complementària del Pla general de comptabilitat un altre text ajustat a les necessitats informatives de les petites i mitjanes empreses (d'ara endavant, també Pla general de comptabilitat de pimes o Pla de pimes), que reculli el tractament comptable de les operacions realitzades, amb caràcter general, per aquestes empreses i que simplifiqui criteris de registre, valoració i informació a incloure en la memòria. Addicionalment, l'esmentada disposició estableix que s'han de simplificar determinats criteris específics per a les empreses molt petites; en particular, en la despesa per impost sobre societats i en les operacions d'arrendament financer i altres de naturalesa similar.

Les habilitacions reglamentàries de caràcter general es completen amb l'atorgada al ministre d'Economia i Hisenda per aprovar, a proposta de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, les adaptacions sectorials, i al mateix Institut per aprovar normes en desplegament del Pla general de comptabilitat i de les seves normes complementàries que són obligatòries per a tots els subjectes comptables, inclosos els que apliquin el Pla general de comptabilitat de pimes, sense perjudici de les especificitats que per a aquests es puguin regular.

S'ha de destacar que la Unió Europea ha emprès els últims anys un conjunt de mesures tendents a simplificar les obligacions de les petites i mitjanes empreses, començant per la Recomanació de la Comissió sobre la millora i simplificació de l'entorn dels negocis per a empreses que comencen la seva activitat, i més recentment el Consell Europeu de 8 i 9 de març de 2007 ha posat en relleu la necessitat de reduir les càrregues administratives de les empreses europees. En aquesta reducció la comptabilitat

és un dels àmbits prioritaris i així s'ha reflectit en la Comunicació de la Comissió relativa a la simplificació de l'entorn empresarial en els àmbits del dret de societats, la comptabilitat i l'auditoria.

En aquest context, la iniciativa empresa i que es materialitza en aquest Pla de pimes incorpora una simplificació del model comptable per adaptar-lo a les operacions que amb generalitat realitzen aquestes empreses, que s'ubica en el marc comptable general espanyol i que manté el nivell informatiu que s'exigeix als comptes anuals.

5. Fruit de l'autorització que preveu la disposició final primera de la Llei 16/2007, es van iniciar els treballs tendents a l'aprovació d'un Pla general de comptabilitat de pimes i de criteris comptables específics per a micro-empreses, prenent com a punt de partida el text del Pla general de comptabilitat, atès que, com indica la mateixa disposició final primera de la Llei, es tracta d'una norma complementària d'aquest que en recull els continguts, amb les especialitats i simplificacions que es preveuen en el Pla de pimes.

En aquest sentit, la sistemàtica d'aquesta norma s'ha desenvolupat de forma similar a la pràctica seguida per determinats reguladors comptables en l'àmbit internacional i, en particular, pel Comitè Internacional de Normes de Comptabilitat (CINC o IASB), que en l'actualitat també desenvolupa un projecte de norma separada adreçada a un col·lectiu d'empreses amb una necessitat latent de comptabilitat més senzilla.

Els treballs d'elaboració de l'esborrany del Pla han estat a càrrec de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, sobre la base de les conclusions obtingudes en reunions prèvies amb representants d'associacions, professionals i diferents col·lectius relacionats amb la informació economicofinancera que han de rendir aquest tipus d'empreses.

Amb aquesta adequació del Pla general de comptabilitat a les petites i mitjanes empreses es compleix el mandat legal, amb la pretensió de donar a aquestes empreses una eina que faciliti l'aplicació del nou marc comptable introduït a través de la Llei 16/2007, en la qual se simplifiquen alguns criteris comptables continguts en el Pla general de comptabilitat i, d'altra banda, es regulen només les operacions que es considera que resultaran més habituals a l'entorn empresarial de les pimes. Aquestes, amb les excepcions que recull l'article 2 del Reial decret que aprova aquest Pla, han quedat delimitades per les empreses que puguin formular balanç, estat de canvis en el patrimoni net i memòria abreujats.

II

6. El Pla general de comptabilitat de pimes presenta una estructura idèntica al Pla general de comptabilitat, havent reduït els seus continguts en les operacions que s'ha valorat que els destinataris d'aquesta norma porten a terme menys sovint i havent-ne simplificat alguns aspectes puntuals. En la resta de les matèries, es mantenen els continguts del Pla general de comptabilitat, amb vista a una clara homogeneïtat en tots els aspectes que no hagin estat modificats en alguna mesura.

En concret, es divideix en les parts següents:

- Marc conceptual de la comptabilitat
- Normes de registre i valoració per a petites i mitjanes empreses
- Comptes anuals
- Quadre de comptes
- Definicions i relacions comptables

El Marc conceptual de la comptabilitat és el conjunt de fonaments, principis i conceptes bàsics el compliment dels quals condueix en un procés lògic deductiu al reconeixement i valoració dels elements dels comptes anuals; es concep de la mateixa manera per a totes les empreses, amb independència de la seva dimensió, i per tant presenta una estructura idèntica i un contingut molt similar al que preveu el Pla general de comptabilitat.

Les petites i mitjanes empreses han de formular el balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i la memòria, que són els documents que formen part dels seus comptes anuals. Amb l'ànim de simplificar les obligacions comptables de les empreses que no superin la dimensió exigida per obligar a sotmetre els seus comptes anuals a auditoria, la Llei 16/2007, de 4 de juliol, no exigeix a aquestes empreses la presentació de l'estat de fluxos d'efectiu. Aquest estat es pot presentar de forma voluntària, cas en què s'ha d'elaborar d'acord amb el que estableix el Pla general de comptabilitat.

La imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats, com a corol·lari de l'aplicació sistemàtica i regular de les normes comptables, segueix sent l'objectiu dels comptes anuals de les petites i mitjanes empreses. Per aconseguir aquest objectiu, en el Marc conceptual es precisa que la comptabilització de les operacions ha de respondre i mostrar la substància econòmica i no només la forma jurídica utilitzada per instrumentar-les.

Per tal de mostrar la imatge fidel de les petites i mitjanes empreses s'enuncien els mateixos principis que en el Pla general de comptabilitat: empresa en funcionament, meritació, uniformitat, prudència, no-compensació i importància relativa, mentre que els principis de registre i correlació d'ingressos i despeses del Pla general de comptabilitat de 1990 s'ubiquen com a criteris de reconeixement dels elements dels comptes anuals, i el principi del preu d'adquisició s'ha inclòs a l'apartat del Marc conceptual relatiu als criteris valoratius, atès que l'assignació de valor és l'últim pas abans de comptabilitzar tota transacció o fet econòmic. Finalment, desapareix la prevalença del principi de prudència i se situa en un pla d'igualtat amb els altres principis.

Els comptes anuals de les pimes contenen els mateixos elements: actius, passius, patrimoni net, ingressos i despeses, que recull el Pla general de comptabilitat, que queden definits en els mateixos termes.

No obstant això, s'ha de tenir en compte amb vista a la seva incorporació en el balanç, el compte de pèrdues i guanys i l'estat de canvis en el patrimoni net, que la norma aplicable a les pimes estableix certes particularitats quant als criteris de reconeixement i valoració d'alguns elements, per tal de facilitar la seva comprensió i aplicació per les entitats de menys dimensió econòmica, fonamentalment en l'àmbit dels instruments financers, per la qual cosa en tot cas s'han de complir els criteris desenvolupats en aquest Pla.

Quant a la possibilitat que s'imputin certs ingressos i despeses directament al patrimoni net, si bé en el Pla general de comptabilitat de pimes perden pes específic les operacions que suposen una imputació directa al patrimoni de l'empresa, ja que s'han eliminat de la norma els actius financers disponibles per a la venda, aquest aspecte es manté en tant que existeixen certes operacions que s'han de portar directament al patrimoni, com ara les subvencions o les possibles operacions de cobertura que realitzi una petita o mitjana empresa, la qual ha d'aplicar

els continguts sobre aquestes operacions de cobertura, recollits en el Pla general de comptabilitat.

En conseqüència, les circumstàncies previstes perquè els actius, passius, ingressos i despeses s'incorporin als comptes anuals d'una petita o mitjana empresa són les mateixes que les previstes en el Pla general de comptabilitat, és a dir, compliment de les definicions incloses en l'apartat 4 del Marc conceptual de la comptabilitat, probabilitat en l'obtenció o sortida de beneficis o rendiments econòmics i finalment que els elements es puguin valorar de forma fiable.

En l'apartat 6 del Marc conceptual s'ha mantingut també l'homogeneïtat amb l'apartat homòleg del nou Pla general de comptabilitat. En aquest sentit es recullen les definicions i els criteris valoratius als quals posteriorment s'apel·la en les normes de registre i valoració: cost històric o cost, valor raonable, valor net realitzable, valor actual, valor en ús, costos de venda, cost amortitzat, costos de transacció atribuïbles a un actiu o passiu financer, valor comptable o en llibres i valor residual.

De tots, sens dubte, la principal novetat és el valor raonable, si bé la seva utilització en l'àmbit dels instruments financers queda més restringida en aquest Pla que en el Pla general de comptabilitat, atès que no s'hi recull la categoria dels actius financers disponibles per a la venda. La utilització del valor raonable segueix sent necessària no només per comptabilitzar determinades correccions valoratives sinó també per registrar els ajustos de valor per damunt del preu d'adquisició en la cartera mantinguda per negociar i actius financers híbrids, així com en determinades operacions com ara les permutes comercials.

Finalment, aquesta primera part recull un apartat que conté els principis i normes generalment acceptats, aplicables en el marc comptable intern, que són els mateixos per a totes les empreses, sense perjudici òbviament de la diferència que suposa la impossibilitat que el Pla general de comptabilitat consideri el Pla general de comptabilitat de pimes com a norma de comptabilitat generalment acceptada, ja que els subjectes que segueixin el Pla general de comptabilitat no poden prendre en consideració els especials criteris establerts per a les petites i mitjanes empreses.

7. La segona part del Pla general de pimes conté les normes de registre i valoració dels diferents elements patrimonials i transaccions; en aquest cas particularitzades en les més comunes realitzades per les petites i mitjanes empreses.

El present Pla general de comptabilitat de pimes, excepte en els casos específics en què se n'ha simplificat algun aspecte o se n'han eliminat determinades normes, manté la mateixa redacció del Pla general de comptabilitat, més tenint en compte l'estesa cultura comptable de les nostres empreses després de 17 anys d'aplicació obligatòria del text de 1990. És per això que el Pla general de comptabilitat de pimes és una norma jurídica completa que, amb les excepcions específiques, ha mantingut el nivell de detall del Pla general de comptabilitat de forma que, amb caràcter general, un usuari d'aquest Pla de pimes pugui trobar en relació amb el tractament comptable que ha d'atorgar a les seves operacions normals un nivell de resposta similar al contingut en el Pla general de comptabilitat, i evitar d'aquesta manera haver d'acudir de forma sistemàtica o habitual a dos textos normatius.

Així mateix és en aquesta part on fonamentalment s'han realitzat «de facto» les simplificacions del Pla gene-

ral de comptabilitat per a les pimes, en tant que s'han eliminat normes i elements que regulaven aspectes que s'estima que tenen poca o cap aplicació o que són d'utilització complexa, en termes generals, per a una pime.

En altres casos s'han regulat elements i operacions amb criteris simplificadors que porten a obtenir menys complexitat en les valoracions i en els registres comptables d'alguns elements patrimonials, com és el cas dels instruments financers o les operacions d'arrendament financer.

Abans de passar a esbossar les principals modificacions introduïdes en les normes de registre i valoració per a petites i mitjanes empreses, i atès el caràcter complementari d'aquest Pla respecte del Pla general de comptabilitat, val la pena fer una breu menció de les normes o apartats del Pla general de comptabilitat que s'han eliminat en el present Pla de pimes:

- Fons de comerç.
- Actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda.
- Instruments financers compostos.
- Derivats que tinguin com a subjacent inversions en instruments de patrimoni no cotitzats el valor raonable dels quals no pugui ser determinat amb fiabilitat.
- Contractes de garantia financera.
- Fiances lliurades i rebudes.
- Cobertures comptables.
- Conversió dels comptes anuals a la moneda de presentació (no tindria sentit incorporar-hi aquest punt atès que només s'utilitza en cas de moneda funcional diferent de la moneda de presentació, ja que s'ha establert com a requisit per utilitzar aquest Pla general de comptabilitat de pimes que la moneda funcional de l'empresa sigui l'euro).
- Passius per retribucions a llarg termini al personal.
- Transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni.
- Combinacions de negocis.
- Operacions de fusió, escissió i aportacions no dineràries d'un negoci entre empreses del grup.

En cas que una empresa que apliqui aquest Pla general de comptabilitat de pimes realitzi una operació que no hi estigui regulada, s'ha de remetre a les normes corresponents del Pla general de comptabilitat, amb l'excepció de la norma de registre i valoració d'actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda, ja que s'ha considerat suficient per a aquestes empreses els criteris continguts en relació amb els actius que puguin ser alienats en el Pla general de comptabilitat de pimes. Així mateix aquesta exclusió s'exigeix de forma imperativa per uniformar el tractament donat per les empreses que apliquin aquest Pla de pimes.

També s'ha de destacar el caràcter obligatori de les normes de registre i valoració per a pimes, i no s'admeten usos parcials del text que puguin confondre el destinatari dels comptes anuals sobre el marc normatiu aplicat pel subjecte informant.

8. Pel que fa a l'immobilitzat material, les normes segona i tercera segueixen un esquema semblant al del Pla de 1990, i introdueixen certes simplificacions respecte al Pla general de comptabilitat.

Com a novetats respecte al Pla de 1990 destaca:

- La incorporació, formant part del preu d'adquisició, del valor actual de les obligacions derivades del desmantellament, retirament o rehabilitació del lloc en què s'as-

sentin els actius, que en el Pla de 1990 originaven el registre sistemàtic d'una provisió per a riscos i despeses.

- El nou tractament de les provisions per a grans reparacions. En la data d'adquisició, l'empresa ha d'estimar i identificar l'import dels costos necessaris per realitzar la revisió de l'actiu. Aquests costos s'han d'amortitzar com un component diferenciat del cost de l'actiu fins a la data en què es realitzi la revisió, moment en què s'ha de tractar comptablement com una substitució, i s'ha de donar de baixa qualsevol import pendent d'amortitzar i reconèixer l'import satisfet per la reparació, que al seu torn s'ha d'amortitzar de forma sistemàtica fins a la revisió següent.

- Així mateix el Pla general de comptabilitat de pimes, a diferència del Pla de 1990 (que, amb caràcter general, atorgava l'opció), obliga a capitalitzar les despeses financeres en què s'ha incorregut per l'adquisició o construcció d'actius fins a la data en què estiguin en condicions de funcionament, sempre que els actius necessitin un període superior a un any per estar en condicions d'ús.

- L'última modificació rellevant en aquesta norma es produeix en el criteri per comptabilitzar les permutes d'immobilitzat material. Es diferencien les permutes de caràcter comercial de les que no ho són, i les primeres s'identifiquen per l'índex que els fluxos de caixa esperats de l'actiu rebut difereixen significativament dels del lliurat, perquè la configuració dels esmentats fluxos difereix o perquè el valor subjectiu per a l'empresa del bé rebut és més gran que el del lliurat, i per tant aquest últim es converteix des d'un punt de vista econòmic en un mitjà de pagament. A partir d'aquest raonament, quan la permuta té naturalesa comercial, la norma disposa que s'ha de comptabilitzar el corresponent resultat sempre que es pugui obtenir un valor fiable del valor raonable de l'element lliurat o, si s'escau, del rebut.

Tots aquests aspectes presenten en el Pla de pimes el mateix contingut que en el Pla general de comptabilitat. Per contra, amb l'objectiu d'aconseguir més simplificació, no s'inclou en aquest Pla general de comptabilitat de pimes el concepte d'unitat generadora d'efectiu. Les unitats generadores d'efectiu s'utilitzen específicament en els casos en què no es pugui avaluar el possible deteriorament de cada bé de l'immobilitzat material mitjançant un càlcul individualitzat del seu import recuperable, i en aquest cas s'ha de determinar l'import recuperable de la unitat generadora d'efectiu a què pertanyi l'esmentat actiu. Aquest concepte, a més, té una significació especial en els casos en què existeixi un fons de comerç atès que aquest ha de ser assignat des de la data d'adquisició entre les unitats generadores d'efectiu sobre les quals s'espera que recaiguin els beneficis de les sinergies de la combinació de negocis, i és el Pla general de comptabilitat que ha d'establir la forma de procedir en cas de deteriorament de la unitat generadora d'efectiu.

Tenint en compte que s'han eliminat del Pla de pimes les referències al fons de comerç i que el tractament de les correccions valoratives de l'immobilitzat s'ha utilitzat amb anterioritat a la reforma, s'ha optat per suprimir la referència específica en aquesta norma a la unitat generadora d'efectiu que preveu el Pla general de comptabilitat, de manera que el seu contingut és molt similar al que preveu el Pla de 1990. Tot això sense perjudici de la possible consideració de la unitat generadora d'efectiu en cas que sigui necessari, perquè no es pugui calcular el deteriorament element a element, o perquè la pime hagi realitzat una combinació de negocis.

Per la seva part les normes relatives als immobilitzats intangibles remetent als criteris que preveuen les normes de l'immobilitzat material, tal com passa en el Pla general de comptabilitat i en el Pla de 1990. Així mateix, es desenvolupen els criteris de reconeixement que preveu la primera part, i s'ha de destacar que per al seu registre s'exigeix addicionalment que l'actiu sigui identificable, perquè és separable o perquè ha sorgit de drets legals o contractuals. També s'ha d'esmentar el nou tractament de les despeses de primer establiment, que s'han de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys com a despeses de l'exercici en què s'hagin produït. Per contra, les despeses de constitució i ampliació de capital s'han d'imputar directament al patrimoni net de l'empresa sense passar per l'esmentat compte de pèrdues i guanys. Aquestes despeses han d'aparèixer a l'estat de canvis en el patrimoni net formant part del conjunt de variacions del patrimoni net de l'exercici.

Una altra novetat rellevant que s'ha incorporat en aquesta norma és la previsió que les despeses de desenvolupament es puguin amortitzar en un termini superior a cinc anys sempre que aquesta vida útil més llarga quedi degudament acreditada per l'empresa. Per la seva banda, les despeses de recerca mantenen el mateix tractament que els atorgava el Pla de 1990, encara que les normes internacionals adoptades a Europa exigeixen amb caràcter general ser imputades al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es meriten, encara que permeten el registre de les despeses de recerca quan són identificades com un actiu de l'empresa adquirida en una combinació de negocis. El Pla general de comptabilitat, així com el Pla de pimes, en sintonia amb la Quarta directiva, assumeixen aquest tractament fins i tot quan el seu origen no prové de l'esmentada combinació, sempre que gaudeixin de projecció econòmica futura.

Finalment, i com anteriorment s'ha assenyalat, s'ha de fer especial referència a l'omissió en la norma del fons de comerç en sintonia amb l'eliminació que s'ha fet de les normes i criteris relatius a les combinacions de negocis en aquest Pla general de comptabilitat de pimes.

Determinats contractes d'arrendament o altres operacions de naturalesa similar s'han convertit els últims anys en fórmules de finançament habituals de les empreses espanyoles. Per això, la norma d'arrendaments té com a objectiu precisar el tractament comptable d'aquestes operacions que, excepte pel que fa a la naturalesa de l'actiu, amb caràcter general, no hauria de constituir cap novetat, ja que la doctrina administrativa ha integrat en les lletres f) i g) de la norma de valoració 5a del Pla de 1990 els contractes en què es produeix una transferència de riscos i beneficis inherents a la propietat dels béns o drets subjacents.

La norma, de la mateixa manera que en el Pla general de comptabilitat, estableix el tractament a seguir en les operacions d'arrendament tant financer com operatiu, així com en els casos de venda amb arrendament financer posterior i arrendament de terrenys i edificis. En aquestes operacions, la principal modificació simplificadora respecte dels continguts del Pla general de comptabilitat està en les operacions d'arrendament financer i més concretament en la comptabilitat de l'arrendatari, el qual ha de registrar en tot cas l'actiu arrendat i el passiu financer assumit pel valor raonable de l'actiu arrendat calculat a l'inici de l'arrendament, i desapareix per tant la referència al valor actual del passiu financer com a límit màxim d'aquesta valoració.

9. Les normes relatives a instruments financers constitueixen sense cap mena de dubte una de les novetats més rellevants del nou marc comptable espanyol. L'aparició de nous instruments financers al mercat i el fet que les empreses recorrin cada vegada més sovint a aquest tipus d'elements patrimonials ha suposat el desenvolupament d'un tractament comptable, que, intentant ser fidel a la realitat econòmica d'aquest tipus d'instruments, de vegades pot resultar complex. Per aquesta raó el Pla general de comptabilitat de pimes ha perseguit simplificar en gran mesura el règim comptable dels instruments financers que regula el Pla general de comptabilitat.

En primer lloc, i amb una pretensió didàctica, el Pla general de comptabilitat de pimes recull els criteris de registre i valoració dels instruments financers en quatre normes diferents: actius financers, passius financers, contractes financers particulars i instruments de patrimoni propi. En aquesta mateixa línia, la part relativa a la baixa d'actius financers ha estat abreujada prenent en consideració que les operacions habituals que realitzen aquestes empreses són les relatives al descompte d'efectes i al facturatge («factoring»), i s'ha explicat en el text que tant en els descomptes d'efectes com en el facturatge amb recurs no és procedent donar de baixa l'actiu financer cedit i ha d'afllorar un passiu financer.

S'ha de destacar que, igual que el Pla general de comptabilitat, aquest Pla de pimes classifica els instruments financers en categories als efectes de la seva valoració. En particular, els actius financers es classifiquen en les carteres següents: actius financers a cost amortitzat (on s'inclouen els clients), actius financers mantinguts per negociar i actius financers a cost.

La valoració inicial de tots els actius financers és el seu cost, que amb caràcter general s'equipara al valor raonable de la contraprestació lliurada a canvi.

El canvi més significatiu, respecte al Pla general de comptabilitat, és l'eliminació de la categoria d'actius financers disponibles per a la venda, i es qualifiquen els actius financers que en el Pla general de comptabilitat s'inclouen en aquesta categoria com a actius financers a cost amortitzat si es tracta de valors representatius de deute o com a actius financers a cost, si es tracta d'instruments de patrimoni.

L'eliminació dels actius financers disponibles per a la venda respon fonamentalment a una necessitat de simplificació específicament dirigida a aquestes empreses l'activitat de les quals no radica en la gestió d'aquests actius, sota la consideració que l'absència d'aquesta valoració no produeix una distorsió informativa rellevant i simplifica la norma de forma substancial, ja que té efectes en altres actius i operacions; fonamentalment, en el cas d'inversions que posteriorment passin a tenir la qualificació d'inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades (en les quals d'acord amb el que estableix el Pla general de comptabilitat s'han de tenir en consideració als efectes del deteriorament els ajustos en patrimoni net que es poguessin haver ocasionat quan eren disponibles per a la venda); en les apreciacions que s'han de realitzar en la norma de moneda estrangera en relació amb les partides monetàries classificades en aquesta categoria (en les quals s'hauria de diferenciar l'efecte de tipus de canvi que afecta resultats de l'efecte variació de valor raonable); i en el mateix registre de l'efecte impositiu en tant que els ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net donaran lloc als corresponents passius i actius per impost diferit.

Finalment, en la categoria d'actius financers a cost amortitzat, es dona l'opció de registrar en el compte de pèrdues i guanys els costos directes de la transacció (que també poden ser portats com a valor més gran de l'actiu, que és el règim que preveu el Pla general de comptabilitat), la qual cosa simplifica la determinació posterior del cost amortitzat.

Quant als passius financers, de la mateixa manera que en el Pla general de comptabilitat, s'ha de destacar com a canvi rellevant el reconeixement, valoració i presentació com a passius, amb caràcter general, de tots els instruments financers amb aparença d'instruments de patrimoni que, tenint en compte el fons dels acords entre emissor i tenidor, representin una obligació per a l'empresa; en particular de determinades accions rescatables i accions sense vot. Així mateix, i en la mesura que el tractament d'aquestes operacions ha de ser coherent, quan aquests instruments es qualifiquen de passius, lògicament la seva remuneració no pot tenir la qualificació comptable de dividend sinó de despesa financera.

Pel que fa a la classificació dels passius financers als efectes de la seva valoració, es preveuen dues categories: passius financers a cost amortitzat (fonamentalment, proveïdors) i passius financers mantinguts per negociar. En conseqüència, s'ha eliminat la categoria d'altres passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys, de forma paral·lela a l'eliminació d'aquesta mateixa categoria per als actius financers.

De la mateixa manera que en els actius financers a cost amortitzat, en els passius financers a cost amortitzat s'ha introduït l'opció de portar al compte de pèrdues i guanys les despeses directament atribuïbles a la transacció així com les comissions, en el moment del seu reconeixement inicial, cosa que sens dubte suposa una facilitat per al subjecte comptable que normalment té disponible com a dada externa els interessos derivats del finançament rebut.

Pel que fa als contractes financers particulars, s'ha de destacar que aquest Pla de pimes no ha tingut en compte específicament determinats contractes que apareixen recollits en el Pla general de comptabilitat (en particular, els passius financers híbrids, els instruments financers compostos, els derivats que tinguin com a subjacent inversions en instruments de patrimoni no cotitzats el valor raonable dels quals no pugui ser determinat amb fiabilitat, els contractes de garantia financera i les fiances lliurades i rebudes). En cas que una pime incorri en algun d'aquests, els ha d'aplicar el tractament que estableix el Pla general de comptabilitat.

Addicionalment, s'arbitra una simplificació en l'àmbit dels actius financers híbrids en relació amb els quals el Pla general de comptabilitat de pimes no preveu la possibilitat de registrar i valorar separatament cada part de l'actiu híbrid. Per tant, aquests actius financers es valoren inicialment pel cost, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada, i amb posterioritat, al seu valor raonable, sempre que aquest estigui a disposició de l'empresa, i els canvis que es produeixin en aquest últim s'imputen en el compte de pèrdues i guanys. Excepcionalment, la norma també permet que, en els casos en què el valor raonable no estigui a disposició de l'empresa, aquests actius es valorin al cost, minorat en tot cas per les correccions valoratives per deteriorament.

L'última norma relativa als instruments financers que recull aquest Pla de pimes és l'11a Instruments de patrimoni propi. S'ha d'assenyalar que, igual com en el Pla

general de comptabilitat, també es modifica el tractament comptable atorgat pel Pla de 1990 a les operacions amb accions o participacions pròpies. La variació que es pugui produir entre el seu preu d'adquisició i l'import rebut com a contraprestació en el moment de la venda s'ha de registrar directament en els fons propis de l'empresa, amb la finalitat de mostrar el fons econòmic d'aquestes operacions, que constitueixen devolucions o aportacions al patrimoni net dels socis o propietaris de l'empresa.

Finalment, s'ha de destacar l'eliminació de l'apartat relatiu a les cobertures comptables que preveu la norma d'instruments financers del Pla general de comptabilitat. En cas que una petita o mitjana empresa cobreixi comptablement les seves operacions en els termes que estableix el Pla general de comptabilitat, hi ha d'aplicar els criteris que s'hi recullen.

10. El tractament comptable de les existències no ha patit grans canvis respecte al que preveu el Pla de 1990 i manté els mateixos criteris que el Pla general de comptabilitat. Se'n pot destacar com a novetat la no-admissió del mètode LIFO com a mètode d'assignació de valor i la regulació expressa del cost de les existències en la prestació de serveis.

La norma relativa a la moneda estrangera ha quedat reduïda a un únic apartat que recull el tractament comptable de les transaccions l'import de les quals es denomina o exigeix ser liquidat en una moneda diferent de l'euro. Tenint en compte que no poden aplicar aquest Pla general de comptabilitat de pimes les empreses que tinguin una moneda funcional diferent de l'euro, la norma ha omès tota referència a la conversió dels comptes anuals a la moneda de presentació i a l'obligatorietat que els elements dels comptes anuals es valorin en la moneda del seu entorn econòmic (moneda funcional), ja que una empresa que apliqui aquest Pla de pimes té l'euro com a moneda funcional i de presentació dels comptes anuals.

En la valoració posterior, la norma diferencia, igual que el Pla general de comptabilitat, els termes de partida monetària i no monetària, utilitzats en la norma internacional de referència, NIC núm. 21 adoptada a la Unió Europea i al nostre país en el Reial decret 1815/1991, de 20 de desembre. En qualsevol cas, la novetat principal en aquesta matèria és el canvi de criteri en el tractament de les diferències de canvi positives en partides monetàries (tresoreria, crèdits, debits i inversions en valors representatius de deute), que en el nou Pla es comptabilitzen directament en el compte de pèrdues i guanys, com a conseqüència de la posada en peu d'igualtat del principi de prudència respecte als altres principis, i del conseqüent trànsit a un tractament simètric de totes les diferències de canvi: positives i negatives.

No obstant això, la norma també preveu certes modificacions en relació amb el Pla general de comptabilitat, i ha omès el tractament que s'atorga en cas de participacions en moneda estrangera afectades per altes taxes d'inflació, així com les variacions que deriven de la desaparició de la categoria d'«actius financers disponibles per a la venda».

Quant a l'impost sobre beneficis, la norma de registre i valoració 15a manté l'enfocament de balanç recollit en el nou Pla general de comptabilitat per al registre dels actius i passius fiscals derivats d'aquest impost. En aquesta matèria, el Pla de 1990 seguia el sistema basat en les diferències temporals/permanents entre el resultat comptable i la base imposable, a partir del compte de pèrdues i guanys. Addicionalment, la doctrina comptable adminis-

trativa va estendre el tractament de l'efecte impositiu a altres operacions.

A partir d'aquesta evolució de la doctrina, es pot afirmar que en el moment d'abordar la reforma de l'efecte impositiu al Pla actual, partint d'un enfocament diferent (en el càlcul de les diferències que donaran lloc a actius i passius per impostos diferits es pren com a referent el balanç de l'empresa), els comptes anuals han de mostrar una imatge similar a la que haurien de mostrar com a resultat d'una aplicació correcta dels criteris anteriors. El canvi es justifica en la recerca de coherència amb un Marc conceptual el camí lògic deductiu del qual condueix a un enfocament de les normes de registre i valoració atorgant preferència a l'enfocament d'actius i passius respecte del d'ingressos i despeses, i s'ha de destacar addicionalment que aquest enfocament és l'acceptat internacionalment amb caràcter general.

També destaca com a novetat respecte al Pla de 1990 la diferenciació que es fa entre despesa/ingrés per impost corrent (del qual formen part les diferències permanents del Pla de 1990) i despesa/ingrés per impost diferit. La despesa o ingrés total és la suma algebraica dels dos conceptes, que tanmateix s'han de quantificar de forma separada. En aquest context, els impostos diferits i impostos anticipats passen a denominar-se, respectivament, passius i actius per impost diferit, amb la finalitat d'adequar la norma espanyola a la terminologia utilitzada per les normes internacionals adoptades a Europa.

No obstant això, en aquesta norma se suprimeixen els aspectes derivats del fons de comerç i de les combinacions de negocis, en coherència amb l'omissió que amb caràcter general es fa d'aquestes situacions. Així mateix, la desaparició de la imputació directa a patrimoni net dels canvis en el valor raonable dels actius disponibles per a la venda, la impossibilitat que hi hagi diferències de conversió i l'absència de tractament de les operacions de cobertura, comporten que les diferències temporàries que no siguin temporals que es preveuen per a aquests subjectes comptables siguin menors que per als usuaris del Pla general de comptabilitat. En aquest sentit, a la norma del Pla de pimes s'ha concretat que aquestes diferències s'ocasionen normalment per les subvencions, donacions o llegats rebuts de tercers no socis.

Les regles de registre i valoració que conté el Pla general de comptabilitat de pimes sobre els ingressos per vendes i prestació de serveis són les mateixes que estableix el Pla general de comptabilitat. Com a novetat respecte al Pla de 1990, s'ha d'apuntar el nou criteri inclòs per comptabilitzar les permutes de béns o serveis per operacions de tràfic, de tal manera que portarà al reconeixement de resultats positius en aquestes operacions, sempre que els béns o serveis permutats no siguin de similar naturalesa i valor.

Una altra novetat important en les operacions comercials és la incorporació dels descomptes per pagament immediat concedits a clients, estiguin o no inclosos en factura, com un component més (amb signe negatiu) de l'import net de la xifra de negocis, que queden, en conseqüència, exclosos del marge financer de l'empresa. En coherència amb aquest nou criteri, els descomptes per pagament immediat concedits pels proveïdors, estiguin o no inclosos en factura, es comptabilitzen minorant la partida d'aprovisionaments.

Des dels primers anys d'aplicació del Pla anterior, s'han suscitat dubtes sobre quan s'havia d'entendre que es produeix la meritació dels ingressos originats en deter-

minades operacions de venda. Les nombroses clàusules que avui dia s'incorporen als contractes que instrumenten aquestes operacions fan difícil identificar de vegades el moment en què es produeix el corrent real dels béns i serveis. Amb la finalitat de resoldre aquests dubtes, el present Pla de pimes fa explícits amb el mateix contingut que el Pla general de comptabilitat els requisits que ha de complir tota transacció perquè s'hagi de comptabilitzar l'ingrés corresponent, i queden concretats els criteris que es desprenien del Pla de 1990 per tal de dotar el model de més seguretat jurídica. Per exemple, s'explicita el requisit referent a la transferència que s'ha de produir dels riscos i beneficis significatius inherents a la propietat dels béns, amb independència de la transmissió jurídica, el qual ja s'havia configurat des de la doctrina administrativa com una condició indispensable per registrar el resultat en el transmissor i l'actiu en l'adquirent. Addicionalment, l'anàlisi que a aquests efectes exigeix la norma internacional adoptada a la Unió Europea requereix el compliment d'altres circumstàncies que recull la norma.

També en aquesta línia didàctica o explicativa de la norma s'hi incorpora una precisió que desenvolupa el principi de fons sobre forma per la qual s'exigeix individualitzar les transaccions englobades en una sola operació o considerar diverses transaccions individuals en conjunt, quan després d'una anàlisi del fons econòmic i jurídic d'aquestes prevalgui la seva entitat individual o conjunta, respectivament.

11. Les provisions i contingències tenen un tractament anàleg al que preveu el Pla general de comptabilitat, és a dir, les provisions poden estar determinades per una disposició legal, contractual o per una obligació implícita o tàcita, i s'han de valorar en la data de tancament de l'exercici pel valor actual de la millor estimació possible de l'import necessari per cancel·lar o transferir a un tercer l'obligació, registrant els ajustos per actualització de la provisió com una despesa financera a mesura que es vagin meritant, i es pot prescindir de l'efecte financer en les provisions amb venciment que no excedeixi l'any i sempre que aquest efecte no sigui significatiu.

Quant a les subvencions, donacions i llegats rebuts, la norma de registre i valoració diferencia igual que el Pla general de comptabilitat entre els atorgats pels socis o propietaris dels rebuts de tercers. Les subvencions atorgades per tercers, sempre que, d'acord amb els nous criteris, siguin no reintegrables, es qualifiquen d'ingressos comptabilitzats, amb caràcter general, directament a l'estat de canvis en el patrimoni net, per imputar-les posteriorment al compte de pèrdues i guanys segons la seva finalitat; en particular, quan financin despeses, de forma correlacionada a la seva meritació. Fins al moment en què no es compleixin les condicions per considerar-les no reintegrables, les esmentades subvencions han de figurar en el passiu.

Tanmateix, la novetat principal, al marge de la seva imputació directa al patrimoni net en el moment inicial, és el fet que les subvencions, donacions i llegats lliurats pels socis o propietaris de l'empresa no tenen la qualificació d'ingressos, sinó de fons propis, ja que es fan equivalents des d'una perspectiva econòmica amb les restants aportacions que els socis o propietaris puguin realitzar a l'empresa, fonamentalment, amb la finalitat d'enfortir el seu patrimoni. En el Pla de 1990, únicament es preveia aquest tractament quan l'aportació la realitzaven els socis o propietaris per a compensació de pèrdues o amb la finalitat de compensar un «dèficit», i en quedaven excloses les

concedides per assegurar una rendibilitat mínima com les atorgades per fomentar activitats específiques o amb la finalitat de fixar preus polítics per a determinats béns o serveis.

El Pla de pimes també recull, en els mateixos termes que preveu el Pla general de comptabilitat, el tractament comptable dels negocis conjunts. En conseqüència, no es produeix en aquesta matèria cap innovació comptable rellevant, sinó simplement una millora en la sistemàtica de la norma. S'ha considerat convenient mantenir-lo en el Pla general de comptabilitat de pimes, ja que és una figura relativament habitual en les empreses que queden ubicades en l'àmbit d'aplicació d'aquest Pla (fonamentalment, participació en UTE i comunitats de béns).

Per a les operacions entre empreses del grup, el Pla de pimes fa la mateixa remissió a les normes generals, i ha eliminat la concreció de les operacions de fusions, escissions i aportacions no dineràries d'unitats de negoci, sense perjudici de recollir expressament la norma especial de les aportacions no dineràries de negocis des de la perspectiva de l'aportador, de manera que quedi completa i no hi hagi dubtes sobre la regulació de les aportacions no dineràries.

12. Finalment quant a les normes 21a Canvis en criteris comptables, errors, i estimacions comptables, i 22a Fets posteriors al tancament, es pot assenyalar que no han requerit cap simplificació respecte al contingut del nou Pla general de comptabilitat. No obstant això, s'ha de destacar que es modifica la regla aplicable als canvis de criteri comptable i errors. En concret, si bé es manté el criteri de quantificar de forma retroactiva l'impacte en els actius i passius nets de l'empresa, originat pel canvi de criteri comptable o l'esmena de l'error, la modificació consisteix en la nova obligació de presentar els efectes d'aquests canvis també de forma retroactiva. Aquesta exigència derivada de l'acostament a les normes internacionals adoptades motiva que els ingressos o despeses resultants del canvi de criteri o esmena de l'error es comptabilitzin directament en el patrimoni net de l'empresa; amb caràcter general, i llevat que el canvi o esmena afectin una altra partida del patrimoni net, en un compte de reserves voluntàries.

III

13. La tercera part del Pla general de comptabilitat de pimes recull tant les normes d'elaboració dels comptes anuals com els models dels comptes anuals de les petites i mitjanes empreses.

Els documents que integren els comptes anuals d'una empresa que compleixi les condicions establertes a l'article 175 del Text refós de la Llei de societats anònimes en la redacció que en fa la Llei 16/2007, de 4 de juliol, que possibiliten la formulació de balanç abreujat, són, d'acord amb aquesta Llei: el balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i la memòria.

Amb la finalitat d'aconseguir un nivell adequat de comparabilitat en la informació financera subministrada per les empreses espanyoles, i seguint amb la tradició del Pla de 1990, s'han elaborat uns models de format definit, amb denominacions concretes i d'aplicació obligatòria. En conseqüència, aquest Pla de pimes conté els models d'aquests documents que han d'aplicar les petites i mitjanes empreses, els quals presenten els mateixos formats i desglossaments recollits per al model abreujat en el Pla general de comptabilitat, atès que els llistats de dimen-

sió que delimiten la utilització de tots dos són els mateixos, sense perjudici de la lògica eliminació en el Pla de pimes de les partides relacionades amb operacions no regulades en aquest.

Des d'un punt de vista general, també es pot citar com a novetat, en sintonia amb el criteri inclòs a les normes internacionals adoptades, el requeriment d'incloure també en la memòria dels comptes anuals informació quantitativa de l'exercici anterior, així com la necessitat d'ajustar les xifres comparatives del període anterior, en la mesura que es produeixin ajustos valoratius derivats de canvis de criteris comptables o errors. Addicionalment a la informació comparativa d'índole numèrica, si és rellevant per a la comprensió dels comptes anuals de l'exercici actual, la norma exigeix que també s'hi inclogui informació descriptiva del període anterior.

Els elements patrimonials del balanç s'han classificat en l'actiu, el passiu i el patrimoni net. En el patrimoni net han de figurar en subagrupacions independents els fons propis i les restants partides integrants del patrimoni net. Aquesta classificació té com a finalitat clarificar que la composició del patrimoni net de l'empresa està constituïda pels tradicionals fons propis i per altres partides que poden aparèixer en els balanços de les empreses, fonamentalment les subvencions, donacions i llegats i els ingressos fiscals a distribuir pendents d'incorporar al compte de pèrdues i guanys. En aquest sentit, un dels canvis més significatius en relació amb el Pla general de comptabilitat és l'eliminació d'«Ajustos per canvis de valor», atesa l'absència d'operacions que els poden generar en aquest Pla de pimes.

Els actius es classifiquen en no corrents i corrents, de forma similar a la distinció que estableix el Pla de 1990 entre immobilitzat i circulat. En aquest sentit, l'actiu corrent comprèn els elements que l'empresa espera vendre, consumir o realitzar en el transcurs del cicle normal d'exploració, els altres el venciment, alienació o realització dels quals s'espera que es produeixi en el termini d'un any, els classificats com a mantinguts per negociar, excepte els derivats a llarg termini, i l'efectiu i els seus equivalents. Els altres actius es classifiquen com a no corrents.

En relació amb l'actiu corrent, i respecte al Pla general de comptabilitat, s'ha d'esmentar la desaparició de l'epígraf que recull els actius no corrents mantinguts per a la venda i els actius i passius corresponents a un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda.

Per concloure amb les principals novetats del balanç només resta esmentar la modificació en els instruments de patrimoni propi (amb caràcter general, accions i participacions pròpies) que en el nou Pla es presenten mino- rant en tot cas la xifra de fons propis. S'aplica el mateix criteri als desemborsaments pendents d'exigir sobre els esmentats instruments en la data de tancament, que passen a minorar la xifra de capital. I finalment, el registre dins del passiu de les accions, participacions o altres instruments financers que, tot i tenir una forma jurídica pròpia dels instruments de patrimoni, atenent la definició dels elements i els seus termes i condicions, constitueixen obligacions de l'empresa.

Pel que fa al compte de pèrdues i guanys s'ha d'indicar que constitueix el document que recull el resultat de l'exercici, separant els ingressos i despeses que li són imputables que es classifiquen per naturalesa, i no ha experimentat modificacions respecte al model abreujat recollit en el Pla general de comptabilitat.

Dos canvis mereixen destacar-se. En primer lloc el pas d'un model de compte de pèrdues i guanys en forma de doble columna a un altre de vertical. En segon lloc, la supressió del marge extraordinari, tenint en compte la prohibició continguda en les normes internacionals adoptades de qualificar d'extraordinàries partides d'ingressos o despeses.

L'estat de canvis en el patrimoni net presenta com a novetat més significativa respecte al Pla general de comptabilitat la supressió d'un dels documents de què consta. En concret s'elimina l'estat d'ingressos i despeses reconeguts, i queda un únic document que recull: el resultat del compte de pèrdues i guanys, l'import de les despeses i ingressos imputats directament al patrimoni net, així com altres canvis en el patrimoni net, que en el Pla general de comptabilitat es detallen a l'estat total de canvis en el patrimoni net i que deriven de les variacions originades en el patrimoni net per operacions amb els socis o propietaris de l'empresa quan actuen com a tals, les restants variacions que es produeixen en el patrimoni net i els ajustos al patrimoni net deguts a canvis en criteris comptables i correccions d'errors.

La memòria adquireix més rellevància que en el Pla de 1990 i incorpora l'obligació de facilitar informació comparativa, fins i tot la de caràcter descriptiu, en sintonia amb el que disposa el Pla general de comptabilitat. En particular, aquest document reforça les exigències informatives en matèria d'instruments financers i parts vinculades, aquesta última de gran rellevància per poder conèixer la veritable imatge fidel de les relacions econòmiques i financeres d'una empresa.

Finalment s'ha de destacar que el contingut de la memòria de les pimes té caràcter d'informació mínima, de manera que quan una empresa que apliqui aquest Pla realitzi operacions la informació de les quals en memòria estigui regulada únicament en els models de comptes anuals del Pla general de comptabilitat, ha d'incloure la informació a la seva memòria.

14. La quarta part del Pla general de comptabilitat de pimes es refereix al quadre de comptes, que segueix la classificació decimal. El quadre de comptes amplia el contingut del text de 1990 donant cobertura a les noves operacions recollides a la segona part del Pla. No obstant això, com ja s'indicava en la introducció del Pla de 1990 novament és necessari advertir sobre la possibilitat que el present text tingui certes llacunes, que són degudes fonamentalment a la impossibilitat d'abraçar la variada casuística que envolta l'activitat de moltes empreses, que en tot cas disposen de la facultat de cobrir els eventuals buits del text, utilitzant per a això el Marc conceptual i les regles tècniques més afins deduïdes dels principis i criteris que informen el Pla. Addicionalment, l'empresa ha de desagregar els comptes al nivell adequat de dígit que possibiliti el control i seguiment de les seves operacions, així com el compliment de la informació exigida en els comptes anuals.

En relació amb el Pla general de comptabilitat, la novetat més significativa és la supressió dels grups 8 i 9, que donen cabuda a les despeses i ingressos imputats al patrimoni net, que han estat eliminats tenint en compte l'escassetat de situacions previstes en aquest Pla que les poden originar i en absència de l'exigència informativa de l'estat d'ingressos i despeses reconeguts. Així mateix, s'ometen altres comptes relacionats amb elements, fets o transaccions no recollits en aquest Pla de pimes.

15. La cinquena part es dedica a les definicions i relacions comptables. Amb caràcter general, cadascun dels grups, subgrups i comptes són objecte d'una definició en què es recullen el contingut i les característiques més destacats de les operacions i fets econòmics que s'hi representen.

Les relacions comptables pròpiament dites, de la mateixa manera que ja recollia l'antic Pla, descriuen els motius més comuns de càrrec i abonament dels comptes, sense esgotar les possibilitats que cadascun d'aquests admet. Per tant, quan es tracti d'operacions la comptabilització de les quals no estigui expressada particularment en el text, s'ha de formular l'assentament o assentaments que siguin procedents utilitzant els criteris que s'hi estableixen.

Tal com ja expressava el Pla de 1990, tant la quarta com la cinquena part són d'aplicació facultativa per part de les empreses. No obstant això, és aconsellable que, en el cas de fer ús d'aquesta facultat, s'utilitzin denominacions similars amb la finalitat de facilitar l'elaboració dels comptes anuals l'estructura dels quals i les normes que despleguen el seu contingut i presentació són obligatòries. En particular, de la mateixa manera que en el Pla de 1990, val la pena destacar el caràcter opcional del sistema especulatiu proposat per a les relacions comptables dels comptes d'existències.

Finalment, la supressió anteriorment assenyalada dels grups 8 i 9 relatius a despeses i ingressos de patrimoni net ha portat a modificar el moviment dels comptes de patrimoni afectats. En concret, l'operació específica que per a les petites i mitjanes empreses té un moviment que es reflectirà directament en els comptes de patrimoni és la relativa a les subvencions, donacions i llegats, i el seu moviment preveu tant la seva obtenció com el seu traspàs al compte de pèrdues i guanys i l'efecte impositiu que hi està associat. També s'estableix aquest mateix moviment directe amb el compte de patrimoni net dels ingressos fiscals a distribuir, que si s'escau es puguin donar en una empresa, en els termes que recull la norma de registre i valoració.

IV

16. L'entrada en vigor del Pla general de comptabilitat i del Pla general de comptabilitat de pimes exigeix una revisió de les adaptacions sectorials i de les resolucions emeses per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Tanmateix, fins que no es produeixin aquests canvis les normes mantenen la vigència llevat que de forma expressa s'oposin als nous criteris.

PRIMERA PART

MARC CONCEPTUAL DE LA COMPTABILITAT

1r Comptes anuals. Imatge fidel

Els comptes anuals de les petites i mitjanes empreses comprenen el balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i la memòria. Aquests documents formen una unitat. Sense perjudici d'això, aquestes empreses poden incorporar en els seus comptes anuals un estat de fluxos d'efectiu, que s'ha d'elaborar d'acord amb el que estableix el Pla general de comptabilitat.

Els comptes anuals s'han de redactar amb claredat, de forma que la informació subministrada sigui comprensible i útil per als usuaris per prendre les seves decisions

econòmiques, i han de mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa, de conformitat amb les disposicions legals.

L'aplicació sistemàtica i regular dels requisits, principis i criteris comptables inclosos en els apartats següents ha de comportar que els comptes anuals mostrin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa. A aquest efecte, en la comptabilització de les operacions cal atènyer-se a la seva realitat econòmica i no només a la seva forma jurídica.

Quan es consideri que el compliment dels requisits, principis i criteris comptables inclosos en aquest Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses no sigui suficient per mostrar la imatge fidel, s'han de subministrar en la memòria les informacions complementàries necessàries per aconseguir 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 explicar la seva influència sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'empresa.

El subjecte comptable que informa com a persona jurídica individual, en el marc d'aquest Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, ho ha de fer amb independència del grup d'empreses a què pugui pertànyer, sense perjudici de la norma particular recollida a la segona part d'aquest Pla i dels desglossaments informatius que s'hagin d'incorporar en els comptes anuals.

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

La informació inclosa en els comptes anuals ha de ser rellevant i fiable.

La informació és rellevant quan és útil per a la presa de decisions econòmiques, és a dir, quan ajuda a avaluar successos passats, presents o futurs, o bé a confirmar o corregir avaluacions realitzades anteriorment. En particular, per complir aquest requisit, els comptes anuals han de mostrar adequadament els riscos a què s'enfronta l'empresa.

La informació és fiable quan està lliure d'errors materials i és neutral, és a dir, està lliure d'interpretacions, i els usuaris poden confiar que és la imatge fidel del que pretén representar.

Una qualitat derivada de la fiabilitat és la integritat, que s'aconsegueix quan la informació financera conté, de forma completa, totes les dades que poden influir en la presa de decisions, sense cap omissió d'informació significativa.

Adicionalment, la informació financera ha de complir les qualitats de comparabilitat i claredat. La comparabilitat, que s'ha d'estendre tant als comptes anuals d'una empresa en el temps com als de diferents empreses en el mateix moment i per al mateix període de temps, ha de permetre contrastar la situació i rendibilitat de les empreses, i implica un tractament similar per a les transaccions i altres successos econòmics que es produeixen en circumstàncies semblants. Per la seva banda, la claredat implica que, sobre la base d'un raonable coneixement de les activitats econòmiques, la comptabilitat i les finances empresarials, els usuaris dels comptes anuals, mitjançant un examen diligent de la informació subministrada, es puguin formar judicis que els facilitin la presa de decisions.

3r Principis comptables

La comptabilitat de l'empresa i, en especial, el registre i la valoració dels elements dels comptes anuals, s'han de desenvolupar aplicant obligatòriament els principis comptables que s'indiquen a continuació:

1. Empresa en funcionament.—Es considera, llevat que hi hagi prova en contra, que la gestió de l'empresa continuarà en un futur previsible, per la qual cosa l'aplicació dels principis i criteris comptables no té el propòsit de determinar el valor del patrimoni net als efectes de la seva transmissió global o parcial, ni l'import resultant en cas de liquidació.

En els casos en què no sigui aplicable aquest principi, en els termes que determinin les normes de desplegament del Pla general de comptabilitat, l'empresa ha d'aplicar les normes de valoració que siguin més adequades per reflectir la imatge fidel de les operacions tendents a realitzar l'actiu, cancel·lar els deutes i, si s'escau, repartir el patrimoni net resultant, i ha de subministrar en la memòria dels comptes anuals tota la informació significativa sobre els criteris aplicats.

2. Meritació.—Els efectes de les transaccions o fets econòmics s'han de registrar quan ocorrin, i s'han d'imputar a l'exercici al qual els comptes anuals es refereixin les despeses i els ingressos que l'afectin, amb independència de la data del seu pagament o del seu cobrament.

3. Uniformitat.—Adoptat un criteri dins de les alternatives que, si s'escau, es permetin, s'ha de mantenir en el temps i aplicar-se de manera uniforme per a transaccions, altres esdeveniments i condicions que siguin similars, en tant que no s'alterin els supòsits que en van motivar l'elecció. Si s'alteren aquests supòsits es pot modificar el criteri adoptat en el seu moment; en aquest cas, aquestes circumstàncies s'han de fer constar en la memòria, indicant la incidència quantitativa i qualitativa de la variació sobre els comptes anuals.

4. Prudència.—S'ha de ser prudent en les estimacions i valoracions a realitzar en condicions d'incertesa. La prudència no justifica que la valoració dels elements patrimonials no respongui a la imatge fidel que han de reflectir els comptes anuals.

Així mateix, sense perjudici del que disposa la segona part d'aquest Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses en relació amb l'aplicació del valor raonable, únicament s'han de comptabilitzar els beneficis obtinguts fins a la data de tancament de l'exercici. Per contra, s'han de tenir en compte tots els riscos, amb origen en l'exercici o en un altre d'anterior, tan aviat com siguin coneguts, fins i tot si només es coneixen entre la data de tancament dels comptes anuals i la data en què aquests es formulin. En aquests casos se n'ha de donar informació completa en la memòria, sense perjudici de reflectir-ho, quan s'hagi generat un passiu i una despesa, en altres documents integrants dels comptes anuals. Excepcionalment, si els riscos es coneixen entre la formulació i abans de l'aprovació dels comptes anuals i afecten de forma molt significativa la imatge fidel, els comptes anuals s'han de reformular.

S'han de tenir en compte les amortitzacions i correccions de valor per deteriorament dels actius, tant si l'exercici se salda amb benefici com amb pèrdua.

5. No-compensació.—Llevat que una norma disposi de forma expressa el contrari, no es poden compensar les partides de l'actiu i del passiu o les de despeses i ingres-

sos, i s'han de valorar separatament els elements integrants dels comptes anuals.

6. Importància relativa.—S'admet la no-aplicació estricta d'alguns dels principis i criteris comptables quan la importància relativa en termes quantitativa o qualitativa de la variació que aquest fet produeixi sigui escassament significativa i, en conseqüència, no alteri l'expressió de la imatge fidel. Les partides o imports la importància relativa dels quals sigui escassament significativa poden aparèixer agrupats amb altres de similar naturalesa o funció.

En els casos de conflicte entre principis comptables, ha de prevaler el que millor condueixi a fer que els comptes anuals expressin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa.

4t Elements dels comptes anuals

Els elements que, quan compleixin els criteris de reconeixement que s'estableixen posteriorment, es registren en el balanç són:

1. Actius.—Béns, drets i altres recursos controlats econòmicament per l'empresa, resultants de successos passats, dels quals s'espera que l'empresa obtingui beneficis o rendiments econòmics en el futur.

2. Passius.—Obligacions actuals sorgides com a conseqüència de successos passats, per a l'extinció de les quals l'empresa espera desprendre's de recursos que puguin produir beneficis o rendiments econòmics en el futur. A aquests efectes, s'entenen incloses les provisions.

3. Patrimoni net.—Constitueix la part residual dels actius de l'empresa, 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, pels seus socis o propietaris, que no tinguin la consideració de passius, així com els resultats acumulats o altres variacions que l'afectin.

Els elements que, quan compleixin els criteris de reconeixement que s'estableixen posteriorment, es registren en el compte de pèrdues i guanys o, si s'escau, directament a l'estat de canvis en el patrimoni net són:

4. Ingressos.—Incrementos en el patrimoni net de l'empresa durant l'exercici, 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, monetàries o no, dels socis o propietaris.

5. Despeses.—Decrements en el patrimoni net de l'empresa durant l'exercici, ja sigui en forma de sortides o disminucions en el valor dels actius, o de reconeixement o augment del valor dels passius, sempre que no tinguin l'origen en distribucions, monetàries o no, als socis o propietaris, en la seva condició de tals.

Els ingressos i despeses de l'exercici s'han d'imputar al compte de pèrdues i guanys i formen part del resultat, excepte quan sigui procedent imputar-los directament al patrimoni net, cas en què s'han de presentar a l'estat de canvis en el patrimoni net, d'acord amb el que preveu la segona part d'aquest Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses o una norma que el desplegui.

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

El registre o reconeixement comptable és el procés pel qual s'incorporen al balanç, el compte de pèrdues i guanys o l'estat de canvis en el patrimoni net els diferents

elements dels comptes anuals, d'acord amb el que disposen les normes de registre relatives a cadascun d'aquests, incloses a la segona part d'aquest Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses.

El registre dels elements és procedent quan, complint-se la seva definició inclosa en l'apartat anterior, es compleixin els criteris de probabilitat en l'obtenció o cessió de recursos que incorporin beneficis o rendiments econòmics i el seu valor es pugui determinar amb un grau adequat de fiabilitat. Quan el valor s'ha d'estimar, l'ús d'estimacions raonables no en menyscaba la fiabilitat. En particular:

1. Els actius s'han de reconèixer en el balanç quan a partir d'aquests sigui probable obtenir beneficis o rendiments econòmics per a l'empresa en el futur, i sempre que es puguin valorar amb fiabilitat. El reconeixement comptable d'un actiu també implica el reconeixement simultani d'un passiu, la disminució d'un altre actiu o el reconeixement d'un ingrés o altres increments en el patrimoni net.

2. Els passius s'han de reconèixer en el balanç quan sigui probable que, al moment del venciment i per liquidar l'obligació, s'hagin de lliurar o cedir recursos que incorporin beneficis o rendiments econòmics futurs, i sempre que es puguin valorar amb fiabilitat. El reconeixement comptable d'un passiu implica el reconeixement simultani d'un actiu, la disminució d'un altre passiu o el reconeixement d'una despesa o altres decrements en el patrimoni net.

3. El reconeixement d'un ingrés té lloc com a conseqüència d'un increment dels recursos de l'empresa, i sempre que la quantia es pugui determinar amb fiabilitat. Per tant, comporta el reconeixement simultani o l'increment d'un actiu, o la desaparició o disminució d'un passiu i, en ocasions, el reconeixement d'una despesa.

4. El reconeixement d'una despesa té lloc com a conseqüència d'una disminució dels recursos de l'empresa, i sempre que la seva quantia es pugui valorar o estimar amb fiabilitat. Per tant, comporta el reconeixement simultani o l'increment d'un passiu, o la desaparició o disminució d'un actiu i, de vegades, el reconeixement d'un ingrés o d'una partida de patrimoni net.

S'han de registrar en el període a què es refereixen els comptes anuals els ingressos i despeses meritats en aquest, i s'ha d'establir, en els casos en què sigui pertinent, una correlació entre tots dos, que en cap cas pot portar al registre d'actius o passius que no satisfacin la definició d'aquests.

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 cadascun d'aquests, incloses a la segona part d'aquest Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses.

A aquest efecte, s'han de tenir en compte els següents criteris valoratius i definicions relacionades:

1. Cost històric o cost

El cost històric o cost d'un actiu és el seu preu d'adquisició o cost de producció.

El preu d'adquisició és l'import en efectiu i altres partides equivalents pagades, o pendents de pagament, més, si s'escau i quan sigui procedent, el valor raonable de les

altres contraprestacions compromeses derivades de l'adquisició; totes han d'estar directament relacionades amb aquesta i han de ser necessàries per a la posada de l'actiu en condicions operatives.

El cost de producció inclou el preu d'adquisició de les primeres matèries i altres matèries consumibles, el dels factors de producció directament imputables a l'actiu, i la fracció que raonablement correspongui dels costos de producció indirectament relacionats amb l'actiu, en la mesura que es refereixin al període de producció, construcció o fabricació, 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.

El cost històric o cost d'un passiu és el valor que correspongui a la contrapartida rebuda a canvi d'incórrer en el deute o, en alguns casos, la quantitat d'efectiu i altres actius líquids equivalents que s'espera lliurar per liquidar un deute en el curs normal del negoci.

2. Valor raonable

És l'import pel qual pot ser intercanviat un actiu o liquidat un passiu, entre parts interessades i degudament informades, que realitzin 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 situació de liquidació involuntària.

Amb caràcter general, el valor raonable es calcula per referència a un valor fiable de mercat. En aquest sentit, el preu cotitzat en un mercat actiu és la millor referència del valor raonable. S'entén per mercat actiu aquell en què es donin les condicions següents:

a) Els béns o serveis intercanviats al mercat són homogenis;

b) Es poden trobar pràcticament en qualsevol moment compradors o venedors per a un determinat bé o servei; i

c) Els preus són coneguts i fàcilment accessibles per al públic. Aquests preus, a més, reflecteixen transaccions de mercat reals, actuals i produïdes amb regularitat.

Per als elements respecte dels quals no existeix un mercat actiu, el valor raonable s'obté, si s'escau, mitjançant l'aplicació de models i tècniques de valoració. Entre els models i tècniques de valoració s'inclou l'ús de referències a transaccions recents en condicions d'independència mútua entre parts interessades i degudament informades, si estan disponibles, així com referències al valor raonable d'altres actius que siguin substancialment iguals, mètodes de descompte de fluxos d'efectiu futurs estimats i models generalment utilitzats per valorar opcions. En qualsevol cas, les tècniques de valoració utilitzades han de ser consistentes amb les metodologies acceptades i utilitzades pel mercat per a la fixació de preus, i s'ha de fer servir, si n'hi ha, la tècnica de valoració utilitzada 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, limitant en tot el possible l'ús de consideracions subjectives i de dades no observables o contrastables.

L'empresa ha d'avaluar l'efectivitat de les tècniques de valoració que utilitzi de manera periòdica, fent servir com a referència els preus observables de transaccions recents en el mateix actiu que es valori o utilitzant els preus basats en dades o índexs observables de mercat que estiguin disponibles i siguin aplicables.

El valor raonable d'un actiu per al qual no existeixen transaccions comparables al mercat, es pot valorar amb fiabilitat si la variabilitat en el rang de les estimacions del valor raonable de l'actiu no és significativa o les probabilitats de les diferents estimacions, dins d'aquest rang, poden ser avaluades raonablement i utilitzades en l'estimació del valor raonable.

Quan correspongui aplicar la valoració pel valor raonable, els elements que no es puguin valorar de manera fiable, ja sigui per referència a un valor de mercat o mitjançant l'aplicació dels models i tècniques de valoració abans assenyalats, s'han de valorar, segons que correspongui, pel seu cost amortitzat o pel seu preu d'adquisició o cost de producció, minorat, si s'escau, per les partides correctores del seu valor que puguin correspondre, i s'ha de fer esment en la memòria d'aquest fet i de les circumstàncies que el motiven.

3. Valor net realitzable

El valor net realitzable d'un actiu és l'import que l'empresa pot obtenir per la seva alienació al mercat, en el curs normal del negoci, deduint els costos estimats necessaris per portar-la a terme, així com, en el cas de les primeres matèries i dels productes en curs, els costos estimats necessaris per acabar la seva producció, construcció o fabricació.

4. Valor actual

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

5. Valor en ús

El valor en ús d'un actiu és el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs esperats, a través de la seva utilització en el curs normal del negoci i, si s'escau, de la seva alienació o una altra forma de disposició, tenint en compte el seu estat actual i actualitzats a un tipus d'interès de mercat sense risc, ajustat pels riscos específics de l'actiu que no hagin ajustat les estimacions de fluxos d'efectiu futurs. Les projeccions de fluxos d'efectiu s'han de basar en hipòtesis raonables i fonamentades; normalment la quantificació o la distribució dels fluxos d'efectiu està sotmesa a incertesa, i s'ha de considerar assignant probabilitats a les diferents estimacions de fluxos d'efectiu. En qualsevol cas, les estimacions han de tenir en compte qualsevol altra assumptió que els participants en el mercat considerarien, com ara el grau de liquiditat inherent a l'actiu valorat.

6. Costos de venda

Són els costos incrementals directament atribuïbles a la venda d'un actiu en els quals l'empresa no hauria incorregut si no hagués pres la decisió de vendre, excloses les despeses financeres i els impostos sobre beneficis. S'hi inclouen les despeses legals necessàries per transferir la propietat de l'actiu i les comissions de venda.

7. Cost amortitzat

El cost amortitzat d'un instrument financer és l'import al qual inicialment va ser valorat un actiu financer o un passiu financer, menys els reemborsaments de principal que s'hagin produït, més o menys, segons que correspongui, la part imputada en el compte de pèrdues i guanys, 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 que hagi estat reconeguda, ja sigui directament com una disminució de l'import de l'actiu o mitjançant un compte corrector del seu valor.

El tipus d'interès efectiu és el tipus d'actualització que iguala el valor en llibres d'un instrument financer amb els fluxos d'efectiu estimats al llarg de la vida esperada de l'instrument, a partir de les seves condicions contractuals i sense considerar les pèrdues per risc de crèdit futures.

8. Costos de transacció atribuïbles a un actiu o passiu financer

Són els costos incrementals directament atribuïbles a la compra, emissió, alienació o una altra forma de disposició d'un actiu financer, o a l'emissió o assumptió d'un passiu financer, en els quals no s'hauria incorregut si l'empresa no hagués realitzat la transacció. Entre aquests s'inclouen els honoraris i les comissions pagades a agents, assessors i intermediaris, com ara les de corretatge, les despeses d'intervenció de fedatari públic i altres, així com els impostos i altres drets que recaiguin sobre la transacció, i s'exclouen les primes o descomptes obtinguts en la compra o emissió, les despeses financeres, els costos de manteniment i els administratius interns.

9. Valor comptable o en llibres

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

10. Valor residual

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

La vida útil és el període durant el qual l'empresa espera utilitzar l'actiu amortitzable o el nombre d'unitats de producció que espera obtenir-ne. En particular, en el cas d'actius sotmesos a reversió, la seva vida útil és el període concessional quan aquest sigui inferior a la vida econòmica de l'actiu.

La vida econòmica és el període durant el qual s'espera que l'actiu sigui utilitzable 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.

7è Principis i normes de comptabilitat generalment acceptats

Es consideren principis i normes de comptabilitat generalment acceptats els que estableixen:

- a) El Codi de comerç i la restant legislació mercantil.
- b) El Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses.

c) El Pla general de comptabilitat i les seves adaptacions sectorials.

d) Les normes de desplegament que, en matèria comptable, estableixi si s'escau l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i

e) la resta de legislació espanyola que sigui específicament aplicable.

SEGONA PART

NORMES DE REGISTRE I VALORACIÓ PER A PETITES I MITJANES EMPRESES

1a Desenvolupament del Marc conceptual de la comptabilitat

1. Les normes de registre i valoració per a petites i mitjanes empreses despleguen els principis comptables i altres disposicions contingudes a la primera part d'aquest text, relativa al Marc conceptual de la comptabilitat. Inclouen criteris i regles aplicables a diferents transaccions o fets econòmics, així com també a diversos elements patrimonials.

Si una empresa que aplica aquest Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses realitza una operació el tractament comptable de la qual no està recollit en aquest text, s'ha de remetre a les corresponents normes de registre i valoració contingudes en el Pla general de comptabilitat. No obstant això, no s'ha d'aplicar la norma de registre i valoració que preveu el Pla general de comptabilitat per a actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda.

2. Les normes de registre i valoració que es formulen seguidament són d'aplicació obligatòria per a les empreses que, incloses en l'àmbit d'aplicació del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, hagin optat per aplicar-lo.

2a Immobilitzat material

1. Valoració inicial

Els béns compresos en l'immobilitzat material s'han de valorar pel seu cost, ja sigui aquest el preu d'adquisició o el cost de producció.

Els impostos indirectes que graven els elements de l'immobilitzat material només s'han d'incloure en el preu d'adquisició o cost de producció quan no siguin recuperables directament de la hisenda pública.

Així mateix, forma part del valor de l'immobilitzat material l'estimació inicial del valor actual de les obligacions assumides derivades del desmantellament o retirament i d'altres associades a l'esmentat actiu, com ara els costos de rehabilitació del lloc sobre el qual s'assenta, sempre que aquestes obligacions donin lloc al registre de provisions d'acord amb el que disposa la norma que els és aplicable.

En els immobilitzats que necessitin un període de temps superior a un any per estar en condicions d'ús, s'han d'incloure en el preu d'adquisició o cost de producció les despeses financeres que s'hagin meritat abans de la posada en condicions de funcionament de l'immobilitzat material i que hagin estat girades pel proveïdor o corresponguin a préstecs o un altre tipus de finançament aliè, específic o genèric, directament atribuïble a l'adquisició, fabricació o construcció.

1.1 Preu d'adquisició

El preu d'adquisició inclou, a més de l'import facturat pel venedor després de deduir qualsevol descompte o

rebaixa en el preu, totes les despeses addicionals i directament relacionades que es produeixin fins a la seva posada en condicions de funcionament, inclosa la ubicació i qualsevol altra condició necessària perquè pugui operar de la forma prevista; entre d'altres: despeses d'esplanació i enderroc, transport, drets aranzelaris, assegurances, instal·lació, muntatge i d'altres similars.

Els deutes per compra d'immobilitzat s'han de valorar d'acord amb el que disposa la norma relativa a passius financers.

1.2 Cost de producció

El cost de producció dels elements de l'immobilitzat material fabricats o construïts per la mateixa empresa s'obté afegint al preu d'adquisició de les primeres matèries i altres matèries consumibles els altres costos directament imputables als esmentats béns. També s'hi ha d'afegir la part que raonablement correspongui dels costos indirectament imputables als béns de què es tracti en la mesura que aquests costos corresponguin al període de fabricació o construcció i siguin necessaris per a la posada de l'actiu en condicions operatives. En qualsevol cas, són aplicables els criteris generals establerts per determinar el cost de les existències.

1.3 Permutes

Als efectes d'aquest Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses s'entén que un element de l'immobilitzat material s'adquireix per permuta quan es rep a canvi del lliurament d'actius no monetaris o d'una combinació d'aquests amb actius monetaris.

En les operacions de permuta de caràcter comercial, l'immobilitzat material rebut s'ha de valorar pel valor raonable de l'actiu lliurat més, si s'escau, les contrapartides monetàries que s'hagin lliurat a canvi, llevat que es tingui una evidència més clara del valor raonable de l'actiu rebut i amb el límit d'aquest últim. Les diferències de valoració que puguin sorgir en donar de baixa l'element lliurat a canvi s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys.

Es considera que una permuta té caràcter comercial si:

a) La configuració (risc, calendari i import) dels fluxos d'efectiu de l'immobilitzat rebut difereix de la configuració dels fluxos d'efectiu de l'actiu lliurat; o

b) El valor actual dels fluxos d'efectiu després d'impostos de les activitats de l'empresa afectades per la permuta es veu modificat com a conseqüència de l'operació.

A més, és necessari que qualsevol de les diferències sorgides per les anteriors causes a) o b) resulti significativa en comparar-la amb el valor raonable dels actius intercanviats.

Quan la permuta no tingui caràcter comercial o quan no es pugui obtenir una estimació fiable del valor raonable dels elements que intervenen en l'operació, l'immobilitzat material rebut s'ha de valorar pel valor comptable del bé lliurat més, si s'escau, les contrapartides monetàries que s'hagin lliurat a canvi, amb el límit, quan estigui disponible, del valor raonable de l'immobilitzat rebut si aquest és inferior.

1.4 Aportacions de capital no dineràries

Els béns d'immobilitzat rebuts en concepte d'aportació no dinerària de capital s'han de valorar pel seu valor raonable en el moment de l'aportació.

Per a l'aportador dels esmentats béns s'ha d'aplicar el que disposa la norma relativa a actius financers.

2. Valoració posterior

Amb posterioritat al seu reconeixement inicial, els elements de l'immobilitzat material s'han de valorar pel seu preu d'adquisició o cost de producció menys l'amortització acumulada i, si s'escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament reconegudes.

2.1 Amortització

Les amortitzacions s'han d'establir de manera sistemàtica i racional en funció de la vida útil dels béns i del seu valor residual, tenint en compte la depreciació que normalment experimentin pel seu funcionament, ús i gaudi, sense perjudici de considerar també l'obsolescència tècnica o comercial que els pugui afectar.

S'ha d'amortitzar de forma independent cada part d'un element de l'immobilitzat material que tingui un cost significatiu en relació amb el cost total de l'element i una vida útil diferent de la resta de l'element.

Els canvis que, si s'escau, es puguin originar en el valor residual, la vida útil i el mètode d'amortització d'un actiu s'han de comptabilitzar com a canvis en les estimacions comptables, llevat que es tracti d'un error.

Quan d'acord amb el que disposa l'apartat següent correspongui reconèixer correccions valoratives per deteriorament, s'han d'ajustar les amortitzacions dels exercicis següents de l'immobilitzat deteriorat, tenint en compte el nou valor comptable. Correspon el mateix procediment en cas de reversió de les correccions valoratives per deteriorament.

2.2 Deteriorament del valor

Es produeix una pèrdua per deteriorament del valor d'un element de l'immobilitzat material quan el seu valor comptable superi el seu import recuperable, entès aquest com l'import més alt entre el seu valor raonable menys els costos de venda i el seu valor en ús.

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

Les correccions valoratives per deteriorament dels elements de l'immobilitzat material, així com la seva reversió quan les circumstàncies que les van motivar hagin deixat d'existir, s'han de reconèixer com una despesa o un ingrés, respectivament, en el compte de pèrdues i guanys. La reversió del deteriorament té com a límit el valor comptable de l'immobilitzat que estaria reconegut en la data de reversió si no s'hagués registrat el deteriorament del valor.

3. Baixa

Els elements de l'immobilitzat material s'han de donar de baixa en el moment de l'alienació o disposició per una altra via o quan no s'espera obtenir-ne beneficis o rendiments econòmics futurs.

La diferència entre l'import que, si s'escau, s'obtingui d'un element de l'immobilitzat material, net dels costos de venda, i el seu valor comptable determina el benefici o la pèrdua sorgida en donar de baixa l'element esmentat, que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què aquesta es produeix.

Els crèdits per venda d'immobilitzat s'han de valorar d'acord amb el que disposa la norma relativa a actius financers.

3a Normes particulars sobre immobilitzat material

En particular s'han d'aplicar les normes que a continuació s'expressen respecte als béns que s'indiquen en cada cas:

a) 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.

Normalment els terrenys tenen una vida il·limitada i, per tant, no s'amortitzen. No obstant això, si en el valor inicial s'inclouen costos de rehabilitació, perquè es compleixen les condicions que estableix l'apartat 1 de la norma relativa a l'immobilitzat material, aquesta porció del terreny s'ha d'amortitzar al llarg del període en què s'obtinguin els beneficis o rendiments econòmics per haver incorregut en aquests costos.

b) Construccions. El seu preu d'adquisició o cost de producció està format, a més de per totes les instal·lacions i elements que tinguin caràcter de permanència, per les taxes inherents a la construcció i els honoraris facultatius de projecte i direcció d'obra. S'ha de valorar per separat el valor del terreny i el dels edificis i altres construccions.

c) Instal·lacions tècniques, maquinària i utilatge. La seva valoració comprèn totes les despeses d'adquisició o de fabricació i construcció fins a la seva posada en condicions de funcionament.

d) Els estris i eines incorporats a elements mecànics s'han de sotmetre a les normes valoratives i d'amortització aplicables als elements esmentats.

Amb caràcter general, els estris i eines que no formin part d'una màquina, i el període d'utilització dels quals s'estimi inferior a un any, s'han de carregar com a despesa de l'exercici. Si el període d'utilització és superior a un any, es recomana, per raons de facilitat operativa, el procediment de regularització anual, mitjançant el recompte físic; les adquisicions s'han de carregar al compte de l'immobilitzat, i regularitzar-se al final de l'exercici, en funció de l'inventari practicat, amb baixa raonable per demèrit.

Les plantilles i els motllos utilitzats amb caràcter permanent en fabricacions de sèrie han de formar part de l'immobilitzat material, i se n'ha de calcular la depreciació segons el període de vida útil que s'estimi.

Els motllos per encàrrec, utilitzats per a fabricacions aïllades, no s'han de considerar inventariables, llevat que tinguin valor net realitzable.

e) Les despeses realitzades durant l'exercici amb motiu de les obres i treballs que l'empresa porta a terme per a si mateixa s'han de carregar en els comptes de despeses que corresponguin. Els comptes d'immobilitzacions materials en curs s'han de carregar per l'import de les esmentades despeses, amb abonament a la partida d'ingressos que recull els treballs realitzats per l'empresa per a si mateixa.

f) Els costos de renovació, ampliació o millora dels béns de l'immobilitzat material s'han d'incorporar a l'actiu com a valor més alt del bé en la mesura que suposin

un augment de la seva capacitat, productivitat o allargament de la seva vida útil, i s'ha de donar de baixa el valor comptable dels elements que s'hagin substituït.

g) En la determinació de l'import de l'immobilitzat material s'ha de tenir en compte la incidència dels costos relacionats amb grans reparacions. 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. Si aquests costos no estan especificats en l'adquisició o construcció, als efectes de la seva identificació, es pot utilitzar el preu actual de mercat d'una reparació similar.

Quan es realitzi la gran reparació, el seu cost s'ha de reconèixer en el valor comptable de l'immobilitzat com una substitució, sempre que es compleixin les condicions per al seu reconeixement. Així mateix, s'ha de donar de baixa qualsevol import associat a la reparació que pugui quedar en el valor comptable de l'esmentat immobilitzat.

h) En els acords que, de conformitat amb la norma relativa a arrendaments i altres operacions de naturalesa similar, s'hagin de qualificar d'arrendaments operatius, les inversions realitzades per l'arrendatari que no siguin separables de l'actiu arrendat o cedit en ús s'han de comptabilitzar com a immobilitzats materials quan compleixin la definició d'actiu. L'amortització d'aquestes inversions s'ha de realitzar en funció de la seva vida útil, que és la durada del contracte d'arrendament o cessió —inclòs el període de renovació quan hi hagi evidències que suportin que aquesta es produirà—, quan aquesta sigui inferior a la vida econòmica de l'actiu.

4a Inversions immobiliàries

Els criteris continguts en les normes anteriors, relatives a l'immobilitzat material, s'han d'aplicar a les inversions immobiliàries.

5a Immobilitzat intangible

Els criteris continguts en les normes relatives a l'immobilitzat material s'han d'aplicar als elements de l'immobilitzat intangible, sense perjudici del que es disposa a continuació i del que preveuen les normes particulars sobre l'immobilitzat intangible.

1. Reconeixement

Per al reconeixement inicial d'un immobilitzat de naturalesa intangible, és necessari que, a més de complir la definició d'actiu i els criteris de registre o reconeixement comptable continguts en el Marc conceptual de la comptabilitat, compleixi el criteri d'identificabilitat.

L'esmentat criteri d'identificabilitat implica que l'immobilitzat compleixi algun dels dos requisits següents:

a) Sigui separable, això és, susceptible de ser separat de l'empresa i venut, cedit, lliurat per a la seva explotació, arrendat o intercanviat.

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

En cap cas es reconeixen com a immobilitzats intangibles les despeses ocasionades amb motiu de l'establiment, les marques, capçaleres de diaris o revistes, els segells o denominacions editorials, les llistes de clients o altres partides similars, que s'hagin generat internament.

2. Valoració posterior

L'empresa ha d'apreciar si la vida útil d'un immobilitzat intangible és definida o indefinida. Un immobilitzat intangible té una vida útil indefinida quan, sobre la base d'una anàlisi de tots els factors rellevants, no hi hagi un límit previsible del període al llarg del qual s'espera que l'actiu generi entrades de fluxos nets d'efectiu per a l'empresa.

Un element d'immobilitzat intangible amb una vida útil indefinida no s'amortitza, encara que s'ha d'analitzar el seu eventual deteriorament sempre que n'hi hagi indicis i almenys anualment. La vida útil d'un immobilitzat intangible que no s'estigui amortitzant s'ha de revisar cada exercici per determinar si existeixen fets i circumstàncies que permetin seguir mantenint una vida útil indefinida per a aquest actiu. En cas contrari, s'ha de canviar la vida útil d'indefinita a definida, i procedir segons el que es disposa en relació amb els canvis en l'estimació comptable, llevat que es tracti d'un error.

6a Normes particulars sobre l'immobilitzat intangible

En particular s'han d'aplicar les normes que s'expressen respecte als béns i drets que s'indiquen en cada cas:

a) Recerca i desenvolupament. Les despeses de recerca són despeses de l'exercici en què es realitzen. No obstant això, es poden activar com a immobilitzat intangible des del moment en què compleixin les condicions següents:

— Estar específicament individualitzades per projectes i el seu cost clarament establert perquè pugui ser distribuït en el temps.

— Tenir motius fundats de l'èxit tècnic i de la rendibilitat economicocomercial del projecte o projectes de què es tracti.

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 hi hagi dubtes raonables sobre l'èxit tècnic o la rendibilitat economicocomercial del projecte, els imports registrats en l'actiu s'han d'imputar directament a pèrdues de l'exercici.

Les despeses de desenvolupament, quan es compleixin les condicions indicades per a l'activació de les despeses de recerca, s'han de reconèixer en l'actiu i amortitzar-se durant la seva vida útil, que, en principi, es presumeix, llevat que hi hagi prova en contra, que no és superior a cinc anys; en cas que hi hagi dubtes raonables sobre l'èxit tècnic o la rendibilitat economicocomercial del projecte, els imports registrats en l'actiu s'han d'imputar directament a pèrdues de l'exercici.

b) Propietat industrial. Es comptabilitzen en aquest concepte les despeses de desenvolupament capitalitzades quan s'obtingui la corresponent patent o similar, inclòs el cost de registre i formalització de la propietat industrial, sense perjudici dels imports que també es puguin comptabilitzar per raó d'adquisició a tercers dels drets corresponents. Han de ser objecte d'amortització i correcció valorativa per deteriorament segons l'especificat amb caràcter general per als immobilitzats intangibles.

c) Drets de traspàs. Només poden figurar en l'actiu quan el seu valor es posi de manifest en virtut d'una adquisició onerosa, i han de ser objecte d'amortització i correcció valorativa per deteriorament segons l'especificat amb caràcter general per als immobilitzats intangibles.

d) Els programes d'ordinador que compleixin els criteris de reconeixement de l'apartat 1 de la norma relativa a l'immobilitzat intangible s'han d'incloure en l'actiu, tant els adquirits a tercers com els elaborats per la mateixa empresa per a si mateixa, utilitzant els mitjans propis de què disposi; s'entenen incloses entre les anteriors les despeses de desenvolupament de les pàgines web.

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

S'han d'aplicar els mateixos criteris de registre i amortització que els establerts per a les despeses de desenvolupament, i s'han d'aplicar respecte a la correcció valorativa per deteriorament els criteris especificats amb caràcter general per als immobilitzats intangibles.

e) Altres immobilitzats intangibles. A més dels elements intangibles anteriorment esmentats, n'hi ha d'altres que s'han de reconèixer com a tals en el balanç, sempre que compleixin els criteris continguts en el Marc conceptual de la comptabilitat i els requisits especificats en aquestes normes de registre i valoració. Entre aquests elements es poden esmentar els següents: concessions administratives, drets comercials, propietat intel·lectual o llicències.

Els elements anteriors han de ser objecte d'amortització i correcció valorativa per deteriorament segons l'especificat amb caràcter general per als immobilitzats intangibles.

7a 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, amb independència que l'arrendador quedi obligat a prestar serveis en relació amb l'explotació o manteniment de l'actiu.

La qualificació dels contractes com a arrendaments financers o operatius depèn de les circumstàncies de cadascuna de les parts del contracte, per la qual cosa poden ser qualificats de forma diferent per l'arrendatari i l'arrendador.

1. Arrendament financer

1.1 Concepte

Quan de les condicions econòmiques d'un acord d'arrendament es dedueixi que es transfereixen substancialment tots els riscos i beneficis inherents a la propietat de l'actiu objecte del contracte, l'acord s'ha de qualificar d'arrendament financer, i s'ha de registrar segons els termes que estableixen els apartats següents.

En un acord d'arrendament d'un actiu amb opció de compra, es presumeix que es transfereixen substancialment tots els riscos i beneficis inherents a la propietat, quan no hi hagi dubtes raonables que s'exercitarà l'opció esmentada. També es presumeix, llevat que hi hagi prova en contra, la transferència, encara que no existeixi opció de compra, entre d'altres, en els casos següents:

a) Contractes d'arrendament en què la propietat de l'actiu es transfereix, o de les seves condicions es dedueixi que es transferirà, a l'arrendatari en finalitzar el termini de l'arrendament.

b) Contractes en què el termini de l'arrendament coincideixi o cobreixi la major part de la vida econòmica de l'actiu, i sempre que de les condicions pactades es des-

prengui la racionalitat econòmica del manteniment de la cessió d'ús.

El termini de l'arrendament és el període no revocable per al qual l'arrendatari ha contractat l'arrendament de l'actiu, juntament amb qualsevol període addicional en què aquest tingui dret a continuar amb l'arrendament, amb pagament addicional o sense, sempre que a l'inici de l'arrendament es tingui la certesa raonable que l'arrendatari exercitarà l'opció.

c) En els casos en què, al començament de l'arrendament, el valor actual dels pagaments mínims acordats per l'arrendament suposi la pràctica totalitat del valor raonable de l'actiu arrendat. En els pagaments mínims acordats s'inclou el pagament per l'opció de compra quan no hi hagi dubtes raonables sobre el seu exercici i qualsevol import que s'hagi garantit, directament o indirectament, i s'exclouen les quotes de caràcter contingent, el cost dels serveis i els impostos repercutibles per l'arrendador.

d) Quan les especials característiques dels actius objecte de l'arrendament fan que la seva utilitat quedi restringida a l'arrendatari.

e) 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.

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

g) 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.

1.2 Comptabilitat de l'arrendatari

L'arrendatari, en el moment inicial, ha de registrar un actiu d'acord amb la seva naturalesa, segons es tracti d'un element de l'immobilitzat material o de l'intangible, i un passiu financer pel mateix import, que és el valor raonable de l'actiu arrendat calculat a l'inici d'aquest, sense incloure-hi els impostos repercutibles per l'arrendador. Addicionalment, les despeses directes inicials inherents a l'operació en què incorri l'arrendatari s'han de considerar com a valor més alt de l'actiu.

La càrrega financera total s'ha de distribuir al llarg del termini de l'arrendament i s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es meriti, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu. Les quotes de caràcter contingent, enteses com els pagaments per arrendament l'import dels quals no és fix sinó que depèn de l'evolució futura d'una variable, són despeses de l'exercici en què s'hi incorri.

L'arrendatari ha d'aplicar als actius que hagi de reconèixer en el balanç com a conseqüència de l'arrendament els criteris d'amortització, deteriorament i baixa que els corresponguin segons la seva naturalesa i a la baixa dels passius financers el que disposa l'apartat 3 de la norma sobre passius financers.

1.3 Comptabilitat de l'arrendador

L'arrendador, en el moment inicial, ha de reconèixer un crèdit pel valor actual dels pagaments mínims a rebre per l'arrendament més el valor residual de l'actiu encara que no estigui garantit.

L'arrendador ha de reconèixer el resultat derivat de l'operació d'arrendament segons el que disposa l'apartat 3 de la norma sobre immobilitzat material, excepte quan sigui el fabricant o distribuïdor del bé arrendat, cas en què es consideren operacions de tràfic comercial i s'han

d'aplicar els criteris continguts en la norma relativa a ingressos per vendes i prestació de serveis.

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 de pèrdues i guanys de l'exercici en què es meritin els interessos, d'acord amb el mètode del tipus d'interès efectiu.

Les correccions de valor per deteriorament i la baixa dels crèdits registrats com a conseqüència de l'arrendament s'han de tractar aplicant els criteris dels apartats 2.1.3 i 4 de la norma relativa a actius financers.

2. Arrendament operatiu

Es tracta d'un acord mitjançant el qual l'arrendador convé amb l'arrendatari el dret a usar un actiu durant un període de temps determinat, a canvi de percebre un import únic o una sèrie de pagaments o quotes, sense que es tracti d'un arrendament de caràcter financer.

Els ingressos i despeses, corresponents a l'arrendador i a l'arrendatari, derivats dels acords d'arrendament operatiu es consideren, respectivament, ingrés i despesa de l'exercici en què es meritin, i s'han d'imputar al compte de pèrdues i guanys.

Qualsevol cobrament o pagament que es pugui fer en contractar un dret d'arrendament qualificat d'operatiu s'ha de tractar com un cobrament o pagament anticipat per l'arrendament que s'ha d'imputar a resultats al llarg del període d'arrendament a mesura que se cedeixin o rebin els beneficis econòmics de l'actiu arrendat.

3. Venda amb arrendament financer posterior

Quan per les condicions econòmiques d'una alienació, connectada a l'arrendament posterior dels actius alienats, es desprengui que es tracta d'un mètode de finançament i, en conseqüència, es tracti d'un arrendament financer, l'arrendatari no ha de variar la qualificació de l'actiu, ni reconèixer beneficis ni pèrdues derivats d'aquesta transacció. Addicionalment, ha de registrar l'import rebut amb abonament a una partida que posi de manifest el passiu financer corresponent.

La càrrega financera total s'ha de distribuir al llarg del termini de l'arrendament i s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es meriti, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu. Les quotes de caràcter contingent són despeses de l'exercici en què s'hi incorri.

L'arrendador ha de comptabilitzar el corresponent actiu financer d'acord amb el que disposa l'apartat 1.3 d'aquesta norma.

4. Arrendaments de terrenys i edificis

Els arrendaments conjunts de terrenys i edificis s'han de classificar com a operatius o financers amb els mateixos criteris que els arrendaments d'un altre tipus d'actiu.

No obstant això, com que normalment el terreny té una vida econòmica indefinida, en un arrendament financer conjunt, els components de terreny i edifici es consideren de forma separada, i el terreny corresponent es classifica com un arrendament operatiu, llevat que s'espera que l'arrendatari adquireixi la propietat al final del període d'arrendament.

A aquests efectes, els pagaments mínims per l'arrendament s'han de distribuir entre el terreny i l'edifici en proporció als valors raonables relatius que representen els drets d'arrendament dels dos components, llevat que la distribució no sigui fiable, cas en què tot l'arrendament

s'ha de classificar com a financer, tret que sigui evident que és operatiu.

8a Actius financers

La present norma és aplicable als actius financers següents:

— Efectiu i altres actius líquids equivalents; és a dir, la tresoreria dipositada a la caixa de l'empresa, els dipòsits bancaris a la vista i els actius financers que siguin convertibles en efectiu i el venciment dels quals en el moment de l'adquisició 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'empresa;

— Crèdits per operacions comercials: clients i deutors diversos;

— Crèdits a tercers: com ara els préstecs i crèdits financers concedits, inclosos els sorgits de la venda d'actius no corrents;

— Valors representatius de deute d'altres empreses adquirits: com ara les obligacions, bons i pagarés;

— Instruments de patrimoni d'altres empreses adquirits: accions, participacions en institucions d'inversió col·lectiva i altres instruments de patrimoni;

— Derivats amb valoració favorable per a l'empresa: entre aquests, futurs, opcions, permutes financeres i compravenda de moneda estrangera a termini, i

— Altres actius financers: com ara dipòsits en entitats de crèdit, avançaments i crèdits al personal, fiances i dipòsits constituïts, dividendes a cobrar i desemborsaments exigits sobre instruments de patrimoni propi.

Un actiu financer és qualsevol actiu que sigui: diners en efectiu, un instrument de patrimoni d'una altra empresa, o suposi un dret contractual a rebre efectiu o un altre actiu financer, o a intercanviar actius o passius financers amb tercers en condicions potencialment favorables.

Un derivat financer és un instrument financer que compleix les característiques següents:

1. El seu valor canvia en resposta als canvis en variables com ara els tipus d'interès, els preus d'instruments financers i primeres matèries cotitzades, els tipus de canvi, les qualificacions creditícies i els índexs sobre aquests i que en el cas de no ser variables financeres no han de ser específiques per a una de les parts del contracte.

2. No requereix una inversió inicial o bé requereix una inversió inferior a la que requereixen un altre tipus de contractes en els quals es podria esperar una resposta similar davant canvis en les condicions de mercat.

3. Es liquida en una data futura.

Així mateix, aquesta norma és aplicable en el tractament de les transferències d'actius financers, com els descomptes comercials i les operacions de facturatge.

1. Reconeixement

L'empresa ha de reconèixer un actiu financer en el seu balanç quan es converteixi en una part obligada del contracte o negoci jurídic d'acord amb les seves disposicions.

2. Valoració

Els actius financers, als efectes de la seva valoració, es classifiquen en alguna de les categories següents:

1. Actius financers a cost amortitzat.
2. Actius financers mantinguts per negociar.
3. Actius financers a cost.

2.1 *Actius financers a cost amortitzat*

En aquesta categoria es classifiquen, llevat que sigui aplicable el que disposa l'apartat 2.2 següent, els:

a) Crèdits per operacions comercials: són els actius financers (clients i deutors diversos) que s'originen en la venda de béns i la prestació de serveis per operacions de tràfic de l'empresa, i

b) Altres actius financers a cost amortitzat: són els actius financers que, no sent instruments de patrimoni ni derivats, no tenen origen comercial i els cobraments dels quals són de quantia determinada o determinable. És a dir, comprèn els crèdits diferents del tràfic comercial, els valors representatius de deute adquirits, cotitzats o no, els dipòsits en entitats de crèdit, avançaments i crèdits al personal, les fiances i dipòsits constituïts, els dividendes a cobrar i els desemborsaments exigits sobre instruments de patrimoni.

2.1.1 *Valoració inicial*

Els actius financers inclosos en aquesta categoria s'han de valorar inicialment pel cost, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles; no obstant això, aquests últims es poden registrar en el compte de pèrdues i guanys en el moment del seu reconeixement inicial.

No obstant el que assenyalava el paràgraf anterior, els crèdits per operacions comercials amb venciment no superior a un any i que no tinguin un tipus d'interès contractual, així com els avançaments i crèdits al personal, les fiances, els dividendes a cobrar i els desemborsaments exigits sobre instruments de patrimoni, l'import dels quals s'espera rebre en el curt termini, es poden valorar pel seu valor nominal quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

2.1.2 *Valoració posterior*

Els actius financers inclosos en aquesta categoria s'han de valorar pel seu cost amortitzat. Els interessos meritats s'han de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu.

Les aportacions realitzades com a conseqüència d'un contracte de comptes en participació i similars s'han de valorar al cost, incrementat o disminuït pel benefici o la pèrdua, respectivament, que corresponguin a l'empresa com a partícip no gestor, i menys, si s'escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament.

No obstant això, els actius amb venciment no superior a un any que, d'acord amb el que disposa l'apartat anterior, es valorin inicialment pel seu valor nominal, s'han de continuar valorant per l'esmentat import, llevat que s'hagin deteriorat.

2.1.3 *Deteriorament del valor*

Almenys en fer 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 o d'un grup d'actius financers amb similars característiques de risc valorats col·lectivament s'ha deteriorat com a resultat d'un o més esdeveniments que hagin tingut lloc després del seu reconeixement inicial i que ocasionin una reducció o retard en els fluxos d'efectiu

estimats futurs, que poden venir motivats per la insolvència del deutor.

La pèrdua per deteriorament del valor d'aquests actius financers és la diferència entre el seu valor en llibres i el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs que s'estima que generaran, descomptats al tipus d'interès efectiu calculat en el moment del seu reconeixement inicial. Per als actius financers a tipus d'interès variable, s'ha d'utilitzar el tipus d'interès efectiu que correspongui a la data de tancament dels comptes anuals d'acord amb les condicions contractuals. En el càlcul de les pèrdues per deteriorament d'un grup d'actius financers es poden utilitzar models basats en fórmules o mètodes estadístics.

Si s'escau, com a substitut del valor actual dels fluxos d'efectiu futurs s'ha d'utilitzar el valor de cotització de l'actiu, sempre que aquest sigui suficientment fiable per considerar-lo representatiu del valor que pugui recuperar l'empresa.

Les correccions valoratives per deteriorament, així com la seva reversió quan l'import de la pèrdua disminueixi per causes relacionades amb un esdeveniment posterior, s'han de reconèixer com una despesa o un ingrés, respectivament, en el compte de pèrdues i guanys. La reversió del deteriorament té com a límit el valor en llibres del crèdit que estaria reconegut en la data de reversió si no s'hagués registrat el deteriorament del valor.

2.2 *Actius financers mantinguts per negociar*

Es considera que un actiu financer (préstec o crèdit comercial o no, valor representatiu de deute, instrument de patrimoni o derivat) es posseeix per negociar quan:

a) S'origini o s'adquireixi amb el propòsit de vendre'l en el curt termini (per exemple: valors representatius de deute, sigui quin sigui el seu termini de venciment, o instruments de patrimoni, cotitzats, que s'adquireixen per vendre'ls en el curt termini), o

b) Sigui un instrument financer derivat, sempre que no sigui un contracte de garantia financera ni hagi estat designat com a instrument de cobertura. A aquests efectes:

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

— Un derivat és designat com a instrument de cobertura per cobrir un risc específicament identificat que pot tenir impacte en el compte de pèrdues i guanys, com pot ser la cobertura del risc de tipus de canvi relacionat amb compres i vendes en moneda estrangera o la contractació d'una permuta financera per cobrir el risc de tipus d'interès.

L'empresa no pot reclassificar un actiu financer inclòs inicialment en aquesta categoria en altres, excepte quan sigui procedent qualificar una inversió com a inversió en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup o associades.

No es pot reclassificar cap actiu financer inclòs en les restants categories que preveu aquesta norma a la categoria de mantinguts per negociar.

2.2.1 *Valoració inicial*

Els actius financers mantinguts per negociar s'han de valorar inicialment pel cost, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada. Els costos de transacció

que els siguin directament atribuïbles s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici.

Si es tracta d'instruments de patrimoni ha de formar part de la valoració inicial l'import dels drets preferents de subscripció i similars que, si s'escau, s'hagin adquirit.

2.2.2 Valoració posterior

Els actius financers mantinguts per negociar 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 en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici.

2.3 Actius financers a cost

En aquesta categoria s'han de classificar les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades, tal com les defineix la norma 11a d'elaboració dels comptes anuals, i els altres instruments de patrimoni llevat que a aquests últims els sigui aplicable el que disposa l'apartat 2.2 anterior.

2.3.1 Valoració inicial

Les inversions en els instruments de patrimoni incloses en aquesta categoria 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, i s'ha d'aplicar, si s'escau, per a les participacions en empreses del grup, multigrup i associades, el criteri inclòs a l'apartat 2 contingut en la norma relativa a operacions entre empreses del grup.

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

2.3.2 Valoració posterior

Les inversions en instruments de patrimoni inclosos en aquesta categoria 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 baixa del balanç o un altre motiu, s'ha d'aplicar el mètode del cost mitjà ponderat per grups homogenis, entenent-se per aquests els valors que tenen els mateixos drets.

En el cas de venda de drets preferents de subscripció i similars o segregació d'aquests per exercir-los, l'import del cost dels drets disminueix el valor comptable dels actius respectius. L'esmentat cost s'ha de determinar aplicant alguna fórmula valorativa d'acceptació general.

2.3.3 Deteriorament del valor

Almenys en fer el tancament de l'exercici, s'han d'efectuar les correccions valoratives necessàries sempre que existeixi evidència objectiva que el valor en llibres d'una inversió no és recuperable.

L'import de la correcció valorativa és la diferència entre el seu valor en llibres i l'import recuperable, entès aquest com l'import més alt entre el seu valor raonable menys els costos de venda i el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs derivats de la inversió, calculats mitjançant l'estimació dels que s'espera rebre com a conseqüència del repartiment de dividendes realitzat per l'empresa participada i de l'alienació o baixa en comptes de la inversió en aquesta, o bé mitjançant l'estimació de la seva participació en els fluxos d'efectiu que s'espera que siguin generats per l'empresa participada, procedents tant de les

seves activitats ordinàries com de la seva alienació o baixa en comptes.

Llevat que hi hagi una evidència millor de l'import recuperable de les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades, en l'estimació del deteriorament d'aquesta classe d'actius s'ha de prendre en consideració el patrimoni net de l'entitat participada corregit per les plusvàlues tàcites existents en la data de la valoració.

En les inversions en el patrimoni d'empreses que no siguin del grup, multigrup o associades admeses a cotització, com a substitut del valor actual dels fluxos d'efectiu futurs s'ha d'utilitzar el valor de cotització de l'actiu, sempre que aquest sigui suficientment fiable per considerar-lo representatiu del valor que pugui recuperar l'empresa. Si es tracta d'inversions no admeses a cotització, s'ha de prendre en consideració el patrimoni net de l'entitat participada corregit per les plusvàlues tàcites existents en la data de la valoració.

Les correccions valoratives per deteriorament i, si s'escau, la seva reversió, s'han de registrar com una despesa o un ingrés, respectivament, en el compte de pèrdues i guanys. La reversió del deteriorament té com a límit el valor en llibres de la inversió que estaria reconeguda en la data de reversió si no s'hagués registrat el deteriorament del valor.

3. Interessos i dividendes rebuts d'actius financers

Els interessos i dividendes d'actius financers meritats amb posterioritat al moment de l'adquisició s'han de reconèixer com a ingressos en el compte de pèrdues i guanys. Els interessos s'han de reconèixer utilitzant el mètode del tipus d'interès efectiu i els dividendes quan es declari el dret del soci a rebre'l.

A aquests efectes, en la valoració inicial dels actius financers s'han de registrar de forma independent, atenent el seu venciment, l'import dels interessos explícits meritats i no vençuts en l'esmentat moment així com l'import dels dividendes acordats per l'òrgan competent en el moment de l'adquisició. A aquests efectes, s'entén per «interessos explícits» els que s'obtenen d'aplicar el tipus d'interès contractual de l'instrument financer.

Així mateix, si els dividendes distribuïts procedeixen inequívocament de resultats generats amb anterioritat a la data d'adquisició perquè s'han distribuït imports superiors als beneficis generats per la participada des de l'adquisició, no s'han de reconèixer com a ingressos, i minoren el valor comptable de la inversió.

4. Baixa d'actius financers

L'empresa ha de donar de baixa un actiu financer, o una part d'aquest, quan expirin els drets que en deriven o se n'hagi cedit la titularitat, sempre que el cedent s'hagi després dels riscos i beneficis significatius inherents a la propietat de l'actiu (com ara les vendes en ferm d'actius o les vendes d'actius financers amb pacte de recompra pel seu valor raonable).

En les operacions de cessió en què d'acord amb el paràgraf anterior no sigui procedent donar de baixa l'actiu financer (com és el cas del descompte d'efectes, del facturatge amb recurs, de les vendes d'actius financers amb pacte de recompra a un preu fix o al preu de venda més un interès, de les cessions d'actius en què l'empresa cedent reté el risc de crèdit o l'obligació de pagar interessos fins que es cobri el principal al deutor), s'ha de regis-

trar addicionalment el passiu financer derivat dels imports rebuts.

9a Passius financers

La present norma és aplicable als passius financers següents:

- Dèbits per operacions comercials: proveïdors i creditors diversos;
- Deutes amb entitats de crèdit;
- Obligacions i altres valors negociables emesos: com ara bons i pagarés;
- Derivats amb valoració desfavorable per a l'empresa: entre aquests, futurs, opcions, permutes financeres i compravenda de moneda estrangera a termini;
- Deutes amb característiques especials, i
- Altres passius financers: deutes amb tercers, com ara els préstecs i crèdits financers rebuts de persones o empreses que no siguin entitats de crèdit inclosos els sorgits en la compra d'actius no corrents, fiances i dipòsits rebuts i desemborsaments exigits per tercers sobre participacions.

Els instruments financers que s'han emès, en què s'ha incorregut o que s'han assumit s'han de classificar com a passius financers, en la seva totalitat o en una de les seves parts, sempre que d'acord amb la seva realitat econòmica suposin per a l'empresa una obligació contractual, directa o indirecta, de lliurar efectiu o un altre actiu financer, o d'intercanviar actius o passius financers amb tercers en condicions potencialment desfavorables, com ara un instrument financer que prevegi la seva recompra obligatòria per part de l'emissor, o que atorgui al tenidor el dret a exigir a l'emissor el seu rescat en una data i per un import determinat o determinable, o a rebre una remuneració predeterminada sempre que hi hagi beneficis distribuïbles. En particular, determinades accions rescatables i accions o participacions sense vot.

1. Reconeixement

L'empresa ha de reconèixer un passiu financer en el seu balanç quan es converteixi en una part obligada del contracte o negoci jurídic de conformitat amb les seves disposicions.

2. Valoració

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

1. Passius financers a cost amortitzat.
2. Passius financers mantinguts per negociar.

2.1 Passius financers a cost amortitzat

En aquesta categoria s'han de classificar, llevat que sigui aplicable el que disposa l'apartat 2.2 següent, els:

- a) Dèbits per operacions comercials (proveïdors i creditors diversos): són els passius financers que s'originen en la compra de béns i serveis per operacions de tràfic de l'empresa, i
- b) Dèbits per operacions no comercials: són els passius financers que, no sent instruments derivats, no tenen origen comercial.

2.1.1 Valoració inicial

Els passius financers inclosos en aquesta categoria s'han de valorar inicialment pel cost, que equival al valor raonable de la contraprestació rebuda ajustat pels costos de transacció que els siguin directament atribuïbles; no

obstant això, aquests últims, així com les comissions financeres que es carreguin a l'empresa quan s'originin els deutes amb tercers, es poden registrar en el compte de pèrdues i guanys en el moment del seu reconeixement inicial.

No obstant el que assenyala el paràgraf anterior, els dèbits per operacions comercials amb venciment no superior a un any i que no tinguin un tipus d'interès contractual, així com les fiances i els desemborsaments exigits per tercers sobre participacions, l'import dels quals s'espera pagar en el curt termini, es poden valorar pel seu valor nominal, quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

2.1.2 Valoració posterior

Els passius financers inclosos en aquesta categoria s'han de valorar pel seu cost amortitzat. Els interessos meritats s'han de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu.

Les aportacions rebudes com a conseqüència d'un contracte de comptes en participació i similars s'han de valorar al cost, incrementat o disminuït pel benefici o la pèrdua, respectivament, que s'hagi d'atribuir als partícips no gestors.

No obstant això, els dèbits amb venciment no superior a un any que, d'acord amb el que disposa l'apartat anterior, es valorin inicialment pel seu valor nominal, s'han de continuar valorant per l'import esmentat.

2.2 Passius financers mantinguts per negociar

Es considera que un passiu financer es posseeix per negociar quan sigui un instrument financer derivat segons es defineix a la norma sobre actius financers, sempre que no sigui un contracte de garantia financera ni hagi estat designat com a instrument de cobertura, segons es defineixen a l'apartat 2.2.b) de la norma relativa a actius financers.

En cap cas l'empresa pot reclassificar un passiu financer inclòs inicialment en aquesta categoria a la de passius financers a cost amortitzat, ni viceversa.

Valoració inicial i posterior

En la valoració dels passius financers inclosos en aquesta categoria s'han d'aplicar els criteris que assenyala l'apartat 2.2 de la norma relativa a actius financers.

3. Baixa de passius financers

L'empresa ha de donar de baixa un passiu financer quan l'obligació s'hagi extingit. També ha de donar de baixa els passius financers propis que adquireixi, encara que sigui amb la intenció de recol·locar-los en el futur.

Si es produeix un intercanvi d'instruments de deute entre un prestador i un prestatari, sempre que aquests tinguin condicions substancialment diferents, s'ha de registrar la baixa del passiu financer original i reconèixer el nou passiu financer que sorgeixi. De la mateixa manera s'ha de registrar una modificació substancial de les condicions actuals d'un passiu financer.

La diferència entre el valor en llibres del passiu financer o de la part d'aquest que s'hagi donat de baixa i la contraprestació pagada, inclosos els costos de transacció atribuïbles i en la qual s'ha de recollir així mateix qualsevol actiu cedit diferent de l'efectiu o passiu assumit, s'ha de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què tingui lloc.

En el cas d'un intercanvi d'instruments de deute que no tinguin condicions substancialment diferents, el passiu financer original no s'ha de donar de baixa del balanç. El cost amortitzat del passiu financer s'ha de determinar aplicant el tipus d'interès efectiu, que serà aquell que iguali el valor en llibres del passiu financer en la data de modificació amb els fluxos d'efectiu a pagar segons les noves condicions.

A aquests efectes, les condicions dels contractes s'han de considerar substancialment diferents quan el valor actual dels fluxos d'efectiu del nou passiu financer, incloent les comissions netes cobrades o pagades, sigui diferent, almenys en un deu per cent del valor actual dels fluxos d'efectiu romanents del passiu financer original, actualitzats tots dos al tipus d'interès efectiu d'aquest.

10a Contractes financers particulars

1. Actius financers híbrids

Els actius financers híbrids són els que combinen un contracte principal no derivat i un derivat financer, denominat derivat implícit, que no pot ser transferit de manera independent i l'efecte del qual és que alguns dels fluxos d'efectiu de l'actiu híbrid varien de forma similar als fluxos d'efectiu del derivat considerat de forma independent (per exemple, bons referenciats al preu d'unes accions o a l'evolució d'un índex borsari).

Els actius financers híbrids s'han de valorar, inicialment pel cost, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada. Els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici.

Amb posterioritat al reconeixement inicial, 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 en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici. Excepcionalment, en els casos en què el valor raonable no estigui a disposició de l'empresa, es poden valorar al cost, menys, si s'escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament.

En cas que l'entitat posseeixi actius financers híbrids valorats pel seu valor raonable ha de crear, als efectes de valoració i presentació de la informació, la categoria «Altres actius financers a valor raonable».

2. Contractes que es mantinguin amb el propòsit de rebre o lliurar un actiu no financer

Els contractes que es mantinguin amb el propòsit de rebre o lliurar un actiu no financer d'acord amb les necessitats de compra, venda o utilització dels esmentats actius per part de l'empresa s'han de tractar com a avançaments a compte o compromisos, de compres o vendes, segons correspongui.

No obstant això, s'han de reconèixer i valorar, segons el que es disposa en relació amb els derivats en les normes sobre actius i passius financers, els contractes que es puguin liquidar per diferències, en efectiu o en un altre instrument financer, o bé mitjançant l'intercanvi d'instruments financers o, encara que es liquidin mitjançant el lliurament d'un actiu no financer, l'empresa tingui la pràctica de vendre'l en un període de temps curt i inferior al període normal del sector en què operi l'empresa amb la intenció d'obtenir un guany per la seva intermediació o per les fluctuacions del seu preu, o l'actiu no financer sigui fàcilment convertible en efectiu.

11a Instruments de patrimoni propi

Un instrument de patrimoni és qualsevol negoci jurídic que evidència, o reflecteix, una participació residual en els actius de l'empresa que els emet una vegada deduïts tots els seus passius.

En cas que l'empresa realitzi qualsevol tipus de transacció amb els seus propis instruments de patrimoni, l'import d'aquests instruments s'ha de registrar en el patrimoni net, com una variació dels fons propis, i en cap cas poden ser reconeguts com a actius financers de l'empresa ni s'ha de registrar cap resultat en el compte de pèrdues i guanys.

Les despeses derivades d'aquestes transaccions, incloses les despeses d'emissió d'aquests instruments, com ara honoraris de lletrats, notaris i registradors; impressió de memòries, butlletins i títols; tributs; publicitat; comissions i altres despeses de col·locació, s'han de registrar directament contra el patrimoni net com a reserves menors.

Les despeses derivades d'una transacció de patrimoni propi, de la qual s'hagi desistit o s'hagi abandonat, s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys.

12a Existències

1. Valoració inicial

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

Els impostos indirectes que graven les existències només s'han d'incloure en el preu d'adquisició o cost de producció quan no siguin recuperables directament de la hisenda pública.

En les existències que necessitin un període de temps superior a un any per estar en condicions de ser venudes, s'han d'incloure en el preu d'adquisició o cost de producció les despeses financeres, en els termes que preveu la norma sobre l'immobilitzat material.

Els avançaments a proveïdors a càrrec de subministraments futurs d'existències s'han de valorar pel seu cost.

Els debits per operacions comercials s'han de valorar d'acord amb el que disposa la norma relativa a passius financers.

1.1 Preu d'adquisició

El preu d'adquisició inclou l'import facturat pel venedor després de deduir qualsevol descompte, rebaixa en el preu o altres partides similars així com els interessos incorporats al nominal dels debits, i s'hi han d'afegir totes les despeses addicionals que es produeixin fins que els béns estiguin ubicats per a la venda, com ara transports, aranzels de duanes, assegurances i d'altres directament atribuïbles a l'adquisició de les existències. No obstant això, s'hi poden incloure els interessos incorporats als debits amb venciment no superior a un any que no tinguin un tipus d'interès contractual, quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

1.2 Cost de producció

El cost de producció s'ha de determinar afegint al preu d'adquisició de les primeres matèries i altres matèries consumibles 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 aquests cos-

tos corresponguin al període de fabricació, elaboració o construcció, en què s'hagi incorregut en ubicar-los per a la seva venda i es basin en el nivell d'utilització de la capacitat normal de treball dels mitjans de producció.

1.3 Mètodes d'assignació de valor

Quan es tracti d'assignar valor a 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'empresa ho considera més convenient per a la seva gestió. S'ha d'utilitzar un únic mètode d'assignació de valor per a totes les existències que tinguin una naturalesa i ús similars.

Quan es tracti 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.

1.4 Cost de les existències en la prestació de serveis

Els criteris que indiquen els apartats precedents són aplicables per determinar el cost de les existències dels serveis. En concret, les existències han d'incloure el cost de producció dels serveis mentre encara no s'hagi reconegut l'ingrés per prestació de serveis corresponent d'acord amb el que estableix la norma relativa a ingressos per vendes i prestació de serveis.

2. Valoració posterior

Quan el valor net realitzable de les existències sigui inferior al seu preu d'adquisició o al seu cost de producció, s'han d'efectuar les correccions valoratives oportunes reconeixent-les com una despesa en el compte de pèrdues i guanys.

En el cas de les primeres matèries i altres matèries consumibles en el procés de producció, no s'ha de realitzar correcció valorativa sempre que s'espera que els productes acabats als quals s'incorporin siguin venuts per damunt del cost. Quan sigui procedent realitzar correcció valorativa, el preu de reposició de les primeres matèries i altres matèries consumibles pot ser la millor mesura disponible del seu valor net realitzable.

Adicionalment, els béns o serveis 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, a condició que el preu de venda estipulat en el contracte esmentat cobreixi, com a mínim, el cost d'aquests béns o serveis, més tots els costos pendents de realitzar que siguin necessaris per a l'execució del contracte.

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 reconeixent-lo com un ingrés en el compte de pèrdues i guanys.

13a Moneda estrangera

Una transacció en moneda estrangera és aquella l'import de la qual es denomina o exigeix la seva liquidació en una moneda diferent de l'euro.

Als efectes d'aquesta norma, els elements patrimonials s'han de diferenciar, segons la seva consideració, en:

a) Partides monetàries: són l'efectiu, així com els actius i passius que s'hagin de rebre o pagar amb una quantitat determinada o determinable d'unitats monetàries. S'hi inclouen, entre altres, els préstecs i altres parti-

des a cobrar, els debits i altres partides a pagar i les inversions en valors representatius de deute que compleixin els requisits anteriors.

b) Partides no monetàries: són els actius i passius que no es considerin partides monetàries, és a dir, que s'hagin de rebre o pagar amb una quantitat no determinada ni determinable d'unitats monetàries. S'hi inclouen, entre altres, els immobilitzats materials, inversions immobiliàries, immobilitzats intangibles, les existències, les inversions en el patrimoni d'altres empreses que compleixin els requisits anteriors, així com els avançaments a càrrec de compres o vendes.

1. Valoració inicial

Tota transacció en moneda estrangera s'ha de convertir a l'euro, mitjançant l'aplicació a l'import en moneda estrangera, del tipus de canvi de comptat, és a dir, del tipus de canvi utilitzat en les transaccions amb lliurament immediat, entre les dues monedes, en la data de la transacció, entesa com aquella en què es compleixin els requisits per al seu reconeixement.

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 cadascuna de les classes de moneda estrangera en què aquestes s'hagin realitzat, llevat que el tipus hagi patit variacions significatives durant l'interval de temps considerat.

2. Valoració posterior

2.1 Partides monetàries

En fer el tancament de l'exercici s'han de valorar aplicant el tipus de canvi de tancament, entès com el tipus de canvi mitjà de comptat, existent en aquella data.

Les diferències de canvi, tant positives com negatives, que s'originin en aquest procés, així com les que es produeixin en liquidar els esmentats elements patrimonials, s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què sorgeixin.

2.2 Partides no monetàries

2.2.1 Partides no monetàries valorades a cost històric

S'han de valorar aplicant el tipus de canvi de la data de la transacció.

Quan un actiu denominat en moneda estrangera s'amortitzi, les dotacions a l'amortització s'han de calcular sobre l'import en euros aplicant el tipus de canvi de la data en què va ser registrat inicialment.

La valoració obtinguda d'aquesta manera no pot excedir, en cada tancament posterior, l'import recuperable en aquell moment, aplicant a aquest valor, si és necessari, el tipus de canvi de tancament; és a dir, de la data a què es refereixen els comptes anuals.

Quan, d'acord amb el que disposa la norma relativa a actius financers, s'hagi de determinar el patrimoni net d'una empresa participada corregit, si s'escau, per les plusvàlues tàcites existents en la data de valoració, s'ha d'aplicar el tipus de canvi de tancament al patrimoni net i a les plusvàlues tàcites existents en aquesta data.

2.2.2 Partides no monetàries valorades a valor raonable

S'han de valorar aplicant el tipus de canvi de la data de determinació del valor raonable, i s'ha de registrar en el resultat de l'exercici qualsevol diferència de canvi

inclosa en les pèrdues o guanys derivats de canvis en la valoració.

14a Impost sobre el valor afegit (IVA), impost general indirecte canari (IGIC) i altres impostos indirectes

L'IVA suportat no deduïble ha de formar part del preu d'adquisició dels actius corrents i no corrents, així com dels serveis, que siguin objecte de les operacions gravades per l'impost. En el cas d'autoconsum intern, això és, producció pròpia amb destí a l'immobilitzat de l'empresa, l'IVA no deduïble s'ha d'afegir al cost dels respectius actius no corrents.

No alteren les valoracions inicials les rectificacions en l'import de l'IVA suportat no deduïble, conseqüència de la regularització derivada de la prorata definitiva, inclosa la regularització per béns d'inversió.

L'IVA repercutit no ha de formar part de l'ingrés derivat de les operacions gravades pel dit 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.

Les regles sobre l'IVA suportat no deduïble són aplicables, si s'escau, a l'IGIC i a qualsevol altre impost indirecte suportat en l'adquisició d'actius o serveis, que no sigui recuperable directament de la hisenda pública.

Les regles sobre l'IVA repercutit són aplicables, si s'escau, a l'IGIC i a qualsevol altre impost indirecte que gravi les operacions realitzades per l'empresa i que sigui rebut per compte de la hisenda pública. Tanmateix, s'han de comptabilitzar com a despeses, i per tant no redueixen la xifra de negocis, els tributs que per determinar la quota a ingressar prenguin com a referència la xifra de negocis o una altra magnitud relacionada, però en què el fet imposable no sigui l'operació per la qual es transmeten els actius o es presten els serveis.

15è Impostos sobre beneficis

Els impostos sobre el benefici a què es refereix aquesta norma són els impostos directes, que es liquiden a partir d'un resultat empresarial calculat d'acord amb les normes fiscals.

Quan el càlcul no es realitzi en funció de les transaccions econòmiques reals, sinó mitjançant la utilització de signes, índexs i mòduls objectius, no s'ha d'aplicar la part d'aquesta norma que correspongui a l'impost diferit, sense perjudici que, quan aquests procediments s'apliquin només parcialment en el càlcul de l'impost o en la determinació de les rendes, puguin sorgir actius o passius per impost diferit.

1. Actius i passius per impost corrent

L'impost corrent és la quantitat que satisfà l'empresa com a conseqüència de les liquidacions fiscals de l'impost o impostos sobre el benefici relatives a un exercici.

Les deduccions i altres avantatges fiscals en la quota de l'impost, excloses les retencions i pagaments a compte, així com les pèrdues fiscals compensables d'exercicis anteriors i aplicades efectivament en aquest, donen lloc a un import més baix de l'impost corrent. No obstant això, les deduccions i altres avantatges fiscals en la quota de l'impost que tinguin una naturalesa econòmica assimilable a les subvencions es poden registrar d'acord amb el que disposen l'apartat 4 d'aquesta norma i la norma relativa a subvencions, donacions i llegats rebuts.

L'impost corrent corresponent a l'exercici present i als anteriors s'ha de reconèixer com un passiu en la mesura

que estigui pendent de pagament. En cas contrari, si la quantitat ja pagada, corresponent a l'exercici present i als anteriors, excedeix l'impost corrent per aquests exercicis, l'excés s'ha de reconèixer com un actiu.

2. Actius i passius per impost diferit

2.1 Diferències temporànies

Les diferències temporànies són les que deriven de la diferent valoració, comptable i fiscal, atribuïda als actius, passius i determinats instruments de patrimoni propi de l'empresa, en la mesura que tinguin incidència en la càrrega fiscal futura.

La valoració fiscal d'un actiu, passiu o instrument de patrimoni propi, denominada base fiscal, és l'import atribuït a l'esmentat element d'acord amb la legislació fiscal aplicable. Pot existir algun element que tingui base fiscal encara que no tingui valor comptable i, per tant, no figuri reconegut en el balanç.

Aquestes diferències es produeixen:

a) Normalment per l'existència de diferències temporals entre la base imposable i el resultat comptable abans d'impostos, l'origen de les quals està en els diferents criteris temporals d'imputació utilitzats per determinar les dues magnituds i que, per tant, reverteixen en períodes subsegüents.

b) En altres casos, com ara els derivats dels ingressos i despeses registrats directament en el patrimoni net que no es computen en la base imposable, com passa amb les subvencions, donacions i llegats rebuts de tercers no socis, sempre que aquests difereixin dels atribuïts a efectes fiscals.

Les diferències temporànies es classifiquen en:

a) Diferències temporànies imposables, que són les que donen lloc a quantitats més grans a pagar o quantitats més baixes a retornar per impostos en exercicis futurs, normalment a mesura que es recuperin els actius o es liquidin els passius dels quals deriven.

b) Diferències temporànies deduïbles, que són les que donen lloc a quantitats més baixes a pagar o quantitats més altes a retornar per impostos en exercicis futurs, normalment a mesura que es recuperin els actius o es liquidin els passius dels quals deriven.

2.2 Passius per impost diferit

En general, s'ha de reconèixer un passiu per impost diferit per totes les diferències temporànies imposables, llevat que aquestes hagin sorgit de:

a) El reconeixement inicial d'un actiu o passiu en una transacció que no és una combinació de negocis i a més no va afectar ni el resultat comptable ni la base imposable de l'impost.

Una combinació de negocis és una operació en què una empresa adquireix el control d'un o diversos negocis, segons defineix l'apartat 2 de la norma relativa a operacions entre empreses del grup.

b) Inversions en empreses dependents, associades i negocis conjunts, si la inversora pot controlar el moment de la reversió de la diferència i a més és probable que aquesta diferència no reverteixi en un futur previsible.

2.3 Actius per impost diferit

D'acord amb el principi de prudència només s'han de reconèixer actius per impost diferit en la mesura que

resulti probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs que permetin l'aplicació d'aquests actius.

Sempre que es compleixi la condició anterior, s'ha de reconèixer un actiu per impost diferit en els casos següents:

- a) Per les diferències temporàries deduïbles;
- b) Pel dret a compensar en exercicis posteriors les pèrdues fiscals;
- c) Per les deduccions i altres avantatges fiscals no utilitzats, que quedin pendents d'aplicar fiscalment.

Sense perjudici d'això, s'han de tenir en compte les excepcions següents:

- a) Quan la diferència temporària deduïble hagi sorgit pel reconeixement inicial d'un actiu o passiu en una transacció que no sigui una combinació de negocis, en els termes que indica l'apartat anterior, i a més no ha afectat ni el resultat comptable ni la base imposable de l'impost, no s'ha de reconèixer un actiu per impost diferit.
- b) Quan la diferència temporària deduïble hagi sorgit per inversions en empreses dependents, associades o negocis conjunts, només s'ha de reconèixer un actiu per impost diferit si s'espera que aquesta diferència reverteixi en un futur previsible i sigui probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs en quantia suficient.

En la data de tancament de cada exercici, l'empresa ha de reconsiderar els actius per impost diferit reconeguts i els que no hagi reconegut anteriorment. En aquell moment, l'empresa ha de donar de baixa un actiu reconegut anteriorment si ja no és probable que es pugui recuperar, o registrar qualsevol actiu d'aquesta naturalesa no reconegut anteriorment, sempre que sigui probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs en quantia suficient que permetin la seva aplicació.

3. Valoració dels actius i passius per impost corrent i diferit

Els actius i passius per impost corrent s'han de valorar per les quantitats que s'espera pagar o recuperar de les autoritats fiscals, d'acord amb la normativa vigent o aprovada i pendent de publicació en la data de tancament de l'exercici.

Els actius i passius per impost diferit s'han de valorar segons els tipus de gravamen esperats en el moment de la seva reversió, segons la normativa que estigui vigent o aprovada i pendent de publicació en la data de tancament de l'exercici, i d'acord amb la forma en què racionalment es prevegi recuperar o pagar l'actiu o el passiu.

Si s'escau, la modificació de la legislació tributària —en especial la modificació dels tipus de gravamen— i l'evolució de la situació econòmica de l'empresa dóna lloc a la corresponent variació en l'import dels passius i actius per impost diferit.

Els actius i passius per impost diferit no han de ser descomptats.

4. Despesa (ingrés) per impost sobre beneficis

La despesa (ingrés) per impost sobre beneficis de l'exercici comprèn la part relativa a la despesa (ingrés) per l'impost corrent i la part corresponent a la despesa (ingrés) per l'impost diferit.

La despesa o l'ingrés per impost corrent s'ha de correspondre amb la cancel·lació de les retencions i pagaments a compte així com amb el reconeixement dels passius i actius per impost corrent.

La despesa o l'ingrés per impost diferit s'ha de correspondre amb el reconeixement i la cancel·lació dels passius i actius per impost diferit, així com, si s'escau, pel reconeixement i imputació al compte de pèrdues i guanys de l'ingrés directament imputat al patrimoni net que pugui resultar de la comptabilització de les deduccions i altres avantatges fiscals que tinguin la naturalesa econòmica de subvenció.

En el cas particular d'una empresa en què totes les diferències temporàries a l'inici i tancament de l'exercici hagin estat originades per diferències temporals entre la base imposable i el resultat comptable abans d'impostos, la despesa o l'ingrés per impost diferit es pot valorar directament mitjançant la suma algebraica de les quantitats següents, cadascuna amb el signe que correspongui:

- a) Els imports que resultin d'aplicar el tipus de gravamen apropiat a l'import de cadascuna de les diferències indicades, reconegudes o aplicades en l'exercici, i a les bases imposables negatives a compensar en exercicis posteriors, reconegudes o aplicades en l'exercici;
- b) Els imports de les deduccions i altres avantatges fiscals pendents d'aplicar en exercicis posteriors, reconeguts o aplicats en l'exercici, així com, si s'escau, pel reconeixement i imputació al compte de pèrdues i guanys de l'ingrés directament imputat al patrimoni net que pugui resultar de la comptabilització de les deduccions i altres avantatges fiscals en la quota de l'impost que tinguin una naturalesa econòmica assimilable a les subvencions;
- c) Els imports derivats de qualsevol ajust valoratiu dels passius o actius per impost diferit, normalment per canvis en els tipus de gravamen o de les circumstàncies que afecten l'eliminació o reconeixement posteriors d'aquests passius o actius.

Tant la despesa o l'ingrés per impost corrent com diferit s'han d'inscriure en el compte de pèrdues i guanys. No obstant això, els actius i passius per impost corrent i diferit que es relacionin amb una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net s'han de reconèixer amb càrrec o abonament a la partida esmentada.

Quan la modificació de la legislació tributària o l'evolució de la situació econòmica de l'empresa hagin donat lloc a una variació en l'import dels passius i actius per impost diferit, aquests ajustos constitueixen un ingrés o despesa, segons correspongui, per impost diferit, en el compte de pèrdues i guanys, excepte en la mesura que es relacionin amb partides que per aplicació de les normes d'aquest Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses van haver de ser prèviament carregades o abonades directament a patrimoni net, cas en què s'han d'imputar directament en aquest.

5. Empresaris individuals

En el cas d'empresaris individuals no hi ha d'haver cap import en la rúbrica corresponent a l'impost sobre beneficis. A aquests efectes, al final de l'exercici les retencions suportades i els pagaments fraccionats de l'impost sobre la renda de les persones físiques han de ser objecte del corresponent traspàs al compte del titular de l'empresa.

16a Ingressos per vendes i prestació de serveis

1. Aspectes comuns

Els ingressos procedents de la venda de béns i de la prestació de serveis s'han de valorar pel valor raonable

de la contrapartida, rebuda o per rebre, que en deriva, que, llevat que hi hagi evidència en contra, és el preu acordat per als esmentats béns o serveis, deduït: l'import de qualsevol descompte, rebaixa en el preu o altres partides similars que l'empresa pugui concedir, així com els interessos incorporats al nominal dels crèdits. No obstant això, s'hi poden incloure els interessos incorporats als crèdits comercials amb venciment no superior a un any que no tinguin un tipus d'interès contractual, quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

Els impostos que graven les operacions de venda de béns i prestació de serveis que l'empresa ha de repercutir a tercers com 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 comercials s'han de valorar d'acord amb el que disposa la norma relativa a actius financers.

No s'ha de reconèixer cap ingrés per la permuta de béns o serveis, per operacions de tràfic, de similar naturalesa i valor.

Amb la finalitat de comptabilitzar els ingressos atinent el fons econòmic de les operacions, pot passar que els components identificables d'una mateixa transacció s'hagin de reconèixer aplicant criteris diversos, com una venda de béns i els serveis annexos; a la inversa, transaccions diferents però lligades entre si s'han de tractar comptablement de forma conjunta.

Quan hi hagi dubtes relatius al cobrament d'un import prèviament reconegut com a ingressos per venda o prestació de serveis, la quantitat el cobrament de la qual s'estimi improbable s'ha de registrar com una despesa per correcció de valor per deteriorament i no com un ingrés menor.

2. Ingressos per vendes

Només s'han de comptabilitzar els ingressos procedents de la venda de béns quan es compleixin totes i cadascuna de les condicions següents:

a) L'empresa ha transferit al comprador els riscos i beneficis significatius inherents a la propietat dels béns, amb independència de la seva transmissió jurídica. Es presumeix que no s'ha produït la transferència quan el comprador posseeixi el dret de vendre els béns a l'empresa i aquesta l'obligació de recomprar-los, pel preu de venda inicial més la rendibilitat normal que n'obtindria un prestador.

b) L'empresa no manté la gestió corrent dels béns venuts, en un grau associat normalment amb la seva propietat, ni en reté el control efectiu.

c) L'import dels ingressos es pot valorar amb fiabilitat.

d) És probable que l'empresa rebi els beneficis o rendiments econòmics derivats de la transacció, i

e) Els costos en què s'ha incorregut o s'ha d'incórrer en la transacció poden ser valorats amb fiabilitat.

3. Ingressos per prestació de serveis

Els ingressos per prestació de serveis s'han de reconèixer quan el resultat de la transacció pugui ser estimat amb fiabilitat, considerant per a això el percentatge de realització del servei en la data de tancament de l'exercici.

En conseqüència, només s'han de comptabilitzar els ingressos procedents de prestació de serveis quan es compleixin totes i cadascuna de les condicions següents:

a) L'import dels ingressos es pot valorar amb fiabilitat.

b) És probable que l'empresa rebi els beneficis o rendiments econòmics derivats de la transacció.

c) El grau de realització de la transacció, en la data de tancament de l'exercici, pot ser valorat amb fiabilitat, i

d) Els costos en què ja s'ha incorregut en la prestació, així com els que queden per incórrer fins a completarla, poden ser valorats amb fiabilitat.

L'empresa ha de revisar i, si és necessari, modificar les estimacions de l'ingrés per rebre, a mesura que el servei es va prestant. La necessitat de les revisions no indica, necessàriament, que el desenllaç o resultat de l'operació de prestació de serveis no pugui ser estimat amb fiabilitat.

Quan el resultat d'una transacció que impliqui la prestació de serveis no pugui ser estimat de forma fiable, s'han de reconèixer ingressos, només en la quantia en què les despeses reconegudes es considerin recuperables.

17a Provisions i contingències

1. Reconeixement

L'empresa ha de reconèixer com a provisions els passius que, complint la definició i els criteris de registre o reconeixement comptable que conté el Marc conceptual de la comptabilitat, resultin indeterminats respecte al seu import o a la data en què es cancel·laran. Les provisions poden estar determinades per una disposició legal, contractual o per una obligació implícita o tàcita. En aquest últim cas, el seu naixement se situa en l'expectativa vàlida creada per l'empresa respecte de tercers, d'assumpció d'una obligació per part d'aquella.

En la memòria dels comptes anuals s'ha d'informar sobre les contingències que tingui l'empresa relacionades amb obligacions diferents de les esmentades en el paràgraf anterior.

2. Valoració

D'acord amb la informació disponible en cada moment, les provisions s'han de valorar en la data de tancament de l'exercici, pel valor actual de la millor estimació possible de l'import necessari per cancel·lar o transferir a un tercer l'obligació, i s'han de registrar els ajustos que sorgeixin per l'actualització de la provisió com una despesa financera a mesura que es vagin meritant. Quan es tracti de provisions amb venciment inferior o igual a un any, i l'efecte financer no sigui significatiu, no cal portar a terme cap tipus de descompte.

La compensació a rebre d'un tercer en el moment de liquidar l'obligació no suposa una minoració de l'import del deute, sense perjudici del reconeixement en l'actiu de l'empresa del corresponent dret de cobrament, sempre que no hi hagi dubte que el reemborsament serà percebut. L'import pel qual s'ha de registrar l'actiu no pot excedir l'import de l'obligació registrada comptablement. Només quan existeixi un vincle legal o contractual, pel qual s'hagi exterioritzat part del risc, i en virtut del qual l'empresa no estigui obligada a respondre, s'ha de tenir en compte per estimar l'import pel qual, si s'escau, figurarà la provisió.

18a Subvencions, donacions i llegats rebuts

1. Subvencions, donacions i llegats atorgats per tercers diferents dels socis o propietaris

1.1 Reconeixement

Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables s'han de comptabilitzar inicialment, amb caràcter general, com a ingressos directament imputats al patrimoni net i s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys com a ingressos sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció, donació o llegat, d'acord amb els criteris que detalla l'apartat 1.3 d'aquesta norma.

Les subvencions, donacions i llegats que tinguin caràcter de reintegrables s'han de registrar com a passius de l'empresa fins que adquireixin la condició de no reintegrables. A aquests efectes, es considera no reintegrable quan hi hagi un acord individualitzat de concessió de la subvenció, donació o llegat a favor de l'empresa, s'hagin complert les condicions establertes per a la seva concessió i no existeixin dubtes raonables sobre la recepció de la subvenció, donació o llegat.

1.2 Valoració

Les subvencions, donacions i llegats de caràcter monetari s'han de valorar pel valor raonable de l'import concedit, i les de caràcter no monetari o en espècie s'han de valorar pel valor raonable del bé rebut, referenciats tots dos valors al moment del seu reconeixement.

1.3 Criteris d'imputació a resultats

La imputació a resultats de les subvencions, donacions i llegats que tinguin el caràcter de no reintegrables s'ha d'efectuar atenent la seva finalitat.

En aquest sentit, el criteri d'imputació a resultats d'una subvenció, donació o llegat de caràcter monetari ha de ser el mateix que l'aplicat a una altra subvenció, donació o llegat rebut en espècie, quan es refereixin a l'adquisició del mateix tipus d'actiu o a la cancel·lació del mateix tipus de passiu.

Als efectes de la seva imputació en el compte de pèrdues i guanys, és necessari distingir entre els següents tipus de subvencions, donacions i llegats:

a) Quan es concedeixin per assegurar una rendibilitat mínima o compensar els dèficits d'explotació: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en què es concedeixin, excepte si es destinen a finançar dèficit d'explotació d'exercicis futurs, cas en què s'han d'imputar en els exercicis esmentats.

b) Quan es concedeixin per finançar despeses específiques: s'han d'imputar com a ingressos en el mateix exercici en què es meritin les despeses que estiguin finançant.

c) Quan es concedeixin per adquirir actius o cancel·lar passius, es poden distingir els casos següents:

— Actius de l'immobilitzat intangible, material i inversions immobiliàries: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en proporció a la dotació a l'amortització efectuada en aquest període per als esmentats elements o, si s'escau, quan es produeixi la seva alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.

— Existències que no s'obtinguin com a conseqüència d'un ràpel comercial: s'han d'imputar com a ingressos

de l'exercici en què es produeixi la seva alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.

— Actius financers: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en què es produeixi la seva alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.

— Cancel·lació de deutes: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en què es produeixi l'esmentada cancel·lació, excepte quan s'atorguin en relació amb un finançament específic, cas en què la imputació s'ha de fer en funció de l'element finançat.

d) Els imports monetaris que es rebin sense assignació a una finalitat específica s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en què es reconeixin.

Es consideren en tot cas de naturalesa irreversible les correccions valoratives per deteriorament dels elements en la part en què aquests hagin estat finançats gratuïtament.

2. Subvencions, donacions i llegats atorgats per socis o propietaris

Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables rebuts de socis o propietaris no constitueixen ingressos, i s'han de registrar directament en els fons propis, independentment del tipus de subvenció, donació o llegat de què es tracti. La valoració d'aquestes subvencions, donacions i llegats és la que estableix l'apartat 1.2 d'aquesta norma.

No obstant això, en el cas d'empreses pertanyents al sector públic que rebin subvencions, donacions o llegats de l'entitat pública dominant per finançar la realització d'activitats d'interès públic o general, la comptabilització d'aquestes ajudes públiques s'ha d'efectuar d'acord amb els criteris que conté l'apartat anterior d'aquesta norma.

19a Negocis conjunts

1. Àmbit d'aplicació

Un negoci conjunt és una activitat econòmica controlada conjuntament per dues o més persones físiques o jurídiques. A aquests efectes, control conjunt és un acord estatutari o contractual en virtut del qual dues o més persones, que han de ser denominades en la present norma «partícijs», convenen a compartir el poder de dirigir les polítiques financera i d'explotació sobre una activitat econòmica amb la finalitat d'obtenir beneficis econòmics, de tal manera que les decisions estratègiques, tant financeres com d'explotació, relatives a l'activitat requereixin el consentiment unànim de tots els partícijs.

2. Categories de negocis conjunts

Els negocis conjunts poden ser:

a) Negocis conjunts que no es manifesten a través de la constitució d'una empresa ni l'establiment d'una estructura financera independent dels partícijs, com són les unions temporals d'empreses i les comunitats de béns, i entre les quals es distingeixen:

a₁) Explotacions controlades de forma conjunta: activitats que impliquen l'ús d'actius i altres recursos propietat dels partícijs.

a₂) Actius controlats de forma conjunta: actius que són propietat o estan controlats conjuntament pels partícijs.

b) Negocis conjunts que es manifesten a través de la constitució d'una persona jurídica independent o empreses controlades de forma conjunta.

2.1. *Explotacions i actius controlats de forma conjunta*

El particip en una explotació o en actius controlats de forma conjunta ha de registrar en el seu balanç la part proporcional que li correspongui, en funció del seu percentatge de participació, dels actius controlats conjuntament i dels passius en què s'hagi incorregut conjuntament, així com els actius afectes a l'explotació conjunta que estiguin sota el seu control i els passius en què s'hagi incorregut com a conseqüència del negoci conjunt.

Així mateix ha de reconèixer en el seu compte de pèrdues i guanys la part que li correspongui dels ingressos generats i de les despeses en què s'hagi incorregut pel negoci conjunt, així com les despeses en què s'hagi incorregut en relació amb la seva participació en el negoci conjunt, i que d'acord amb el que disposa aquest Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses s'hagin d'imputar al compte de pèrdues i guanys.

En l'estat de canvis en el patrimoni net i, si voluntàriament el presenta, en l'estat de fluxos d'efectiu del particip ha d'estar integrada igualment la part proporcional dels imports de les partides del negoci conjunt que li correspongui en funció del percentatge de participació que estableixen els acords obtinguts.

S'han d'eliminar els resultats no realitzats que puguin existir per transaccions entre el particip i el negoci conjunt, en proporció a la participació que correspongui a aquell. També han de ser objecte d'eliminació els imports d'actius, passius, ingressos, despeses i fluxos d'efectiu recíprocs.

Si el negoci conjunt elabora estats financers a efectes del control de la seva gestió, es pot operar integrant-los en els comptes anuals individuals dels particips en funció del percentatge de participació i sense perjudici que s'ha de registrar d'acord amb el que preveu l'article 28 del Codi de comerç. La integració s'ha de realitzar una vegada efectuada la necessària homogeneïtzació temporal, atenent la data de tancament i l'exercici econòmic del particip, l'homogeneïtzació valorativa en cas que el negoci conjunt hagi utilitzat criteris valoratius diferents dels emprats pel particip, i les conciliacions i reclassificacions de partides necessàries.

2.2 *Empreses controlades de forma conjunta*

El particip ha de registrar la seva participació en una empresa controlada de forma conjunta d'acord amb el que preveu respecte a les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades l'apartat 2.3 de la norma relativa a actius financers.

20a Operacions entre empreses del grup

1. *Abast i regla general*

La present norma és aplicable a les operacions realitzades entre empreses del mateix grup, tal com aquestes queden definides a la norma 11a d'elaboració dels comptes anuals.

Les operacions entre empreses del mateix grup, amb independència del grau de vinculació entre les empreses del grup participants, s'han de comptabilitzar d'acord amb les normes generals.

En conseqüència, amb caràcter general, i sense perjudici del que disposa l'apartat següent, els elements objecte de la transacció s'han de comptabilitzar en el moment inicial pel preu acordat, si equival al seu valor raonable. Si s'escau, si el preu acordat en una operació difereix del seu valor raonable, la diferència s'ha de registrar atenent la realitat econòmica de l'operació. La valoració posterior s'ha de realitzar d'acord amb el que preveuen les normes corresponents.

2. *Norma particular: Aportacions no dineràries d'un negoci*

En les aportacions no dineràries a una empresa del grup en què l'objecte sigui un negoci, la inversió en el patrimoni en l'aportador s'ha de valorar pel valor comptable dels elements patrimonials que integrin el negoci.

A aquests efectes, un negoci és un conjunt d'elements patrimonials constitutius d'una unitat econòmica dirigida i gestionada amb el propòsit de proporcionar un rendiment, menys costos o altres beneficis econòmics als seus propietaris. No s'ha de considerar que les participacions en el patrimoni net d'altres empreses constitueixen en si mateixes un negoci.

21a Canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables

Quan es produeixi un canvi de criteri comptable, que només és procedent d'acord amb el que estableix el principi d'uniformitat, s'ha d'aplicar de forma retroactiva i el seu efecte s'ha de calcular des de l'exercici més antic per al qual es disposi d'informació.

L'ingrés o despesa corresponent a exercicis anteriors que derivi de l'esmentada aplicació ha de motivar, en l'exercici en què es produeix el canvi de criteri, el corresponent ajust per l'efecte acumulat de les variacions dels actius i passius, el qual s'ha d'imputar directament en el patrimoni net, en concret, en una partida de reserves llevat que afecti una despesa o un ingrés que es va imputar en els exercicis previs directament en una altra partida del patrimoni net. Així mateix s'han de modificar les xifres afectades en la informació comparativa dels exercicis als quals afecti el canvi de criteri comptable.

En l'esmena d'errors relatius a exercicis anteriors són aplicables les mateixes regles que per als canvis de criteris comptables. A aquests efectes, s'entén per errors les omissions o inexactituds en els comptes anuals d'exercicis anteriors per no haver utilitzat, o no haver-ho fet adequadament, informació fiable que estava disponible quan es van formular i que l'empresa podria haver obtingut i tingut en compte en la formulació dels comptes esmentats.

Tanmateix, s'han de qualificar com a canvis en estimacions comptables els ajustos en el valor comptable d'actius o passius, o en l'import del consum futur d'un actiu, que siguin conseqüència de l'obtenció d'informació addicional, d'una experiència més gran o del coneixement de nous fets. El canvi d'estimacions comptables s'ha d'aplicar de forma prospectiva i el seu efecte s'ha d'imputar, segons la naturalesa de l'operació de què es tracti, com a ingrés o despesa en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici o, quan escaigui, directament al patrimoni net. L'eventual efecte sobre exercicis futurs s'ha d'anar imputant en el transcurs d'aquests.

Sempre que es produeixin canvis de criteri comptable o esmena d'errors relatius a exercicis anteriors s'ha d'in-

corporar la informació corresponent en la memòria dels comptes anuals.

Així mateix, s'ha d'informar en la memòria dels canvis en estimacions comptables que hagin produït efectes significatius en l'exercici actual, o que s'hagin de produir en exercicis posteriors.

22a Fets posteriors al tancament de l'exercici

Els fets posteriors que posin de manifest condicions que ja existien en la data del tancament de l'exercici, s'han de tenir en compte per a la formulació dels comptes anuals. 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 del tancament no suposen un ajust en els comptes anuals. No obstant això, quan els fets siguin de tal importància que si no se'n facilita informació es podria distorsionar 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'estimació.

En tot cas, en la formulació dels comptes anuals s'ha de tenir en compte tota informació que pugui afectar l'aplicació del principi d'empresa en funcionament. En conseqüència, els comptes anuals no s'han de formular sobre la base de l'esmentat principi si els gestors, encara que sigui amb posterioritat al tancament de l'exercici, determinen que tenen la intenció de liquidar l'empresa o cessar en la seva activitat o que no existeix una alternativa més realista que fer-ho.

TERCERA PART

COMPTES ANUALS

I. Normes d'elaboració dels comptes anuals

1a Documents que integren els comptes anuals

Els comptes anuals de les petites i mitjanes empreses comprenen el balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i la memòria. Aquests documents formen una unitat i han de ser redactats de conformitat amb el que preveuen el Codi de comerç, el Text refós de la Llei de societats anònimes, la Llei de societats de responsabilitat limitada i aquest Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses; en particular, sobre la base del Marc conceptual de la comptabilitat i amb la finalitat de mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa.

Sense perjudici d'això, aquestes empreses poden incorporar en els seus comptes anuals un estat de fluxos d'efectiu, que s'ha d'elaborar i presentar d'acord amb el que estableix el Pla general de comptabilitat.

2a Formulació de comptes anuals

1. Els comptes anuals s'han d'elaborar amb una periodicitat de dotze mesos, excepte en els casos de constitució, modificació de la data de tancament de l'exercici social o dissolució.

2. Els comptes anuals han de ser formulats per l'empresari o els administradors, que han de respondre de la seva veracitat, en el termini màxim de tres mesos, a comptar del tancament de l'exercici. A aquests efectes,

els comptes anuals han d'expressar la data en què s'han formulat i han de ser signats per l'empresari, per tots els socis il·limitadament responsables pels deutes socials, o per tots els administradors de la societat; si hi falta la signatura d'algun d'ells, s'ha de fer expressa indicació de la causa, a cadascun dels documents en què falti.

3. El balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i la memòria han d'estar identificats; s'ha d'indicar de forma clara i a cadascun dels documents esmentats la seva denominació, l'empresa a què corresponen i l'exercici a què es refereixen.

4. Els comptes anuals s'han d'elaborar expressant els seus valors en euros.

3a Estructura dels comptes anuals

1. Els comptes anuals de les empreses que apliquin aquest Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses s'han d'adaptar als models per a petites i mitjanes empreses.

2. El contingut de la memòria que s'inclou en aquesta tercera part del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses té caràcter d'informació mínima a emplenar per les empreses que la puguin fer servir. Addicionalment, sempre que aquestes empreses realitzin operacions la informació en memòria de les quals estigui regulada en els models normal o abreujat dels comptes anuals inclosos en la tercera part del Pla general de comptabilitat, han d'incloure l'esmentada informació en la seva memòria. Entre aquestes operacions es poden esmentar: cobertures comptables, combinacions de negocis i informació sobre el medi ambient, entre d'altres.

4a Normes comunes al balanç, el compte de pèrdues i guanys i l'estat de canvis en el patrimoni net

Sense perjudici del que disposen les normes particulars, el balanç, el compte de pèrdues i guanys i l'estat de canvis en el patrimoni net, 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. A aquests efectes, quan les unes i les altres no siguin comparables, perquè s'ha produït una modificació en l'estructura o perquè s'ha realitzat un canvi de criteri comptable o esmena d'error, s'ha d'adaptar l'exercici precedent, a l'efecte de la seva presentació en l'exercici a què es refereixen els comptes anuals, i se n'ha d'informar detalladament en la memòria.

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

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

4. Es poden afegir noves partides a les previstes en els models recollits en aquest Pla general de comptabilitat per a petites i mitjanes empreses, sempre que el seu contingut no estigui previst en les existents.

5. Es pot fer una subdivisió més detallada de les partides que apareixen en els models.

6. Es poden agrupar les partides precedides de números àrabs en el balanç i estat de canvis en el patrimoni net, si només representen un import irrellevant per mostrar la imatge fidel o si s'afavoreix la claredat.

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

8. Els crèdits i deutes amb empreses del grup i associades, així com els ingressos i despeses que en deriven, han de figurar en les partides corresponents, amb separació de les que no corresponguin a empreses del grup o associades, respectivament. En qualsevol cas, en les partides relatives a empreses associades també s'han d'incloure les relacions amb empreses multigrup.

9. Les empreses que participin en un o diversos negocis conjunts que no tinguin personalitat jurídica (unions temporals d'empreses, comunitats de béns, etc.) han de presentar aquesta informació, tenint en compte el que disposa la norma de registre i valoració relativa a negocis conjunts, integrant en cada partida dels models dels diferents estats financers les quantitats corresponents als negocis conjunts en què participin, i informant sobre el seu desglossament en la memòria.

5a Balanç

El balanç, que comprèn, amb la deguda separació, l'actiu, el passiu i el patrimoni net de l'empresa, 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 criteris següents:

a) L'actiu corrent comprèn:

— Els actius vinculats al cicle normal d'explotació que l'empresa espera vendre, consumir o realitzar en el transcurs d'aquest. Amb caràcter general, el cicle normal d'explotació no ha d'excedir l'any.

A aquests efectes s'entén per cicle normal d'explotació el període de temps que transcorre entre l'adquisició dels actius que s'incorporen al procés productiu i la realització dels productes en forma d'efectiu o equivalents a l'efectiu. Quan el cicle normal d'explotació no sigui clarament identificable, s'ha d'assumir que és d'un any.

— Aquells actius, diferents dels esmentats en l'íncís anterior, el venciment, alienació o realització dels quals s'espera que es produeixi en el curt termini, és a dir, en el termini màxim d'un any, comptat a partir de la data de tancament de l'exercici. En conseqüència, els actius financers no corrents s'han de reclassificar en corrents en la part que correspongui.

— Els actius financers classificats com a mantinguts per negociar, excepte els derivats financers el termini de liquidació dels quals sigui superior a un any.

— L'efectiu i altres actius líquids equivalents, la utilització dels quals no estigui restringida, per ser intercanviats o usats per cancel·lar un passiu almenys dins de l'any següent a la data de tancament de l'exercici.

Els altres elements de l'actiu s'han de classificar com a no corrents.

b) El passiu corrent comprèn:

— Les obligacions vinculades al cicle normal d'explotació assenyalat a la lletra anterior que l'empresa espera liquidar en el transcurs d'aquest.

— Les obligacions el venciment o extinció de les quals s'espera que es produeixi en el curt termini, és a dir, en el termini màxim d'un any, comptat a partir de la data de tancament de l'exercici; en particular, les obligacions per a les quals l'empresa no disposi d'un dret incondicional a diferir el seu pagament en l'esmentat termini. En conseqüència, els passius no corrents s'han de reclassificar en corrents en la part que correspongui.

— Els passius financers classificats com a mantinguts per negociar, excepte els derivats financers el termini de liquidació dels quals sigui superior a un any.

Els altres elements del passiu s'han de classificar com a no corrents.

2. Un actiu financer i un passiu financer es poden presentar en el balanç pel seu import net sempre que es donin simultàniament les condicions següents:

a) Que l'empresa tingui en aquell moment el dret exigible de compensar els imports reconeguts, i

b) Que l'empresa tingui la intenció de liquidar les quantitats pel net o de realitzar l'actiu i cancel·lar el passiu simultàniament.

Les mateixes condicions han de concórrer perquè l'empresa pugui presentar pel seu import net els actius per impostos i els passius per impostos.

Sense perjudici d'això, si es produeix una transferència d'un actiu financer que no compleixi les condicions per a la seva baixa del balanç segons el que disposa l'apartat 4 de la norma de registre i valoració relativa a actius financers, el passiu financer associat que es reconegui no es pot compensar amb l'actiu financer relacionat.

3. Les correccions valoratives per deteriorament i les amortitzacions acumulades han de minorar la partida de l'actiu en què figurei l'element patrimonial corresponent.

4. Els terrenys o construccions que l'empresa destini a l'obtenció d'ingressos per arrendament o posseeixi amb la finalitat d'obtenir plusvàlues a través de la seva alienació, fora del curs ordinari de les seves operacions, s'han d'incloure a l'epígraf A.III. «Inversions immobiliàries» de l'actiu.

5. Si l'empresa té crèdits amb clients per vendes i prestacions de serveis amb venciment superior a un any, aquesta partida de l'epígraf B.II de l'actiu del balanç s'ha de desglossar per recollir separatament els clients a llarg termini i a curt termini. Si el termini de venciment és superior al cicle normal d'explotació, ha de crear l'epígraf A.VII en l'actiu no corrent, amb la denominació «Deutors comercials no corrents».

6. El capital social i, si s'escau, la prima d'emissió o assumpció d'accions o participacions amb naturalesa de patrimoni net han de figurar en els epígrafs A-1.I. «Capital» i A-1.II. «Prima d'emissió», sempre que s'hagi produït la inscripció en el Registre Mercantil amb anterioritat a la formulació dels comptes anuals. Si en la data de formulació dels comptes anuals no s'ha produït la inscripció en el Registre Mercantil, han de figurar en la partida 3. «Altres deutes a curt termini» de l'epígraf C.II «Deutes a curt termini» del passiu corrent.

7. Els accionistes (socis) per desemborsaments no exigits han de figurar en la partida A-1.I.2 «Capital no exigít» o minorar l'import de l'epígraf «Deute amb característiques especials», en funció de quina sigui la qualificació comptable de les seves aportacions.

8. Quan l'empresa adquireixi valors del seu propi capital, sense perjudici d'informar-ne en la memòria, s'han de registrar a l'epígraf A-1.IV. «Accions i participacions en patrimoni pròpies» que s'ha de mostrar amb signe negatiu, dins de l'agrupació «Patrimoni net».

9. Quan l'empresa tingui ingressos fiscals a distribuir en diversos exercicis, o realitzi una operació que per aplicació dels criteris continguts en el Pla general de comptabilitat comporti altres ingressos o despeses imputats directament en el patrimoni net, ha de crear una sub-

agrupació específica «Ajustos en patrimoni net», dins de l'agrupació «Patrimoni net».

10. Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables atorgats per tercers diferents dels socis o propietaris, que estiguin pendents d'imputar a resultats, han de formar part del patrimoni net de l'empresa, i registrar-se en la subagrupació A-2. «Subvencions, donacions i llegats rebuts». Per la seva banda, les subvencions, donacions i llegats no reintegrables atorgats per socis o propietaris han de formar part del patrimoni net, dins dels fons propis, i registrar-se en l'epígraf A-1.VI. «Altres aportacions de socis».

11. Si l'empresa té deutes amb proveïdors amb venciment superior a un any, aquesta partida de l'epígraf C.IV del passiu s'ha de desglossar per recollir separatament els proveïdors a llarg termini i a curt termini. Si el termini de venciment és superior al cicle normal d'explotació, ha de crear l'epígraf B.VI en el passiu no corrent, amb la denominació «Creditors comercials no corrents».

12. Quan l'empresa hagi emès instruments financers que s'hagin de reconèixer com a passius financers però que per les seves característiques especials poden produir efectes específics en altres normatives, ha d'incorporar un epígraf específic tant en el passiu no corrent com en el corrent, denominat «Deute amb característiques especials a llarg termini» i «Deute amb característiques especials a curt termini». En la memòria s'han de detallar les característiques d'aquestes emissions.

6a Compte de pèrdues i guanys

El compte de pèrdues i guanys recull el resultat de l'exercici, format pels ingressos i les despeses de l'exercici, excepte quan sigui procedent la seva imputació directa al patrimoni net d'acord amb el que preveuen les normes de registre i valoració. El compte de pèrdues i guanys s'ha de formular tenint en compte que:

1. Els ingressos i despeses s'han de classificar d'acord amb la seva naturalesa.

2. L'import corresponent a les vendes, prestacions de serveis i altres ingressos d'explotació s'ha de reflectir en el compte de pèrdues i guanys pel seu import net de devolucions i descomptes.

3. La partida 4. «Aprovisionaments» recull, entre d'altres, els imports corresponents a activitats realitzades per altres empreses en el procés productiu.

4. Les subvencions, donacions i llegats rebuts que financin actius o despeses que s'incorporin al cicle normal d'explotació s'han de reflectir en la partida 5. «Altres ingressos d'explotació», mentre que les subvencions, donacions i llegats que financin actius de l'immobilitzat intangible, material o inversions immobiliàries s'han d'imputar a resultats, d'acord amb la norma de registre i valoració, a través de la partida 9. «Imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres». Les subvencions, donacions i llegats concedits per cancel·lar deutes que s'atorguin sense una finalitat específica s'han d'imputar igualment a la partida 9. «Imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres». Si es finança una despesa o un actiu de naturalesa financera, l'ingrés corresponent s'ha d'incloure en el resultat financer i s'ha d'incorporar, en cas que sigui significativa, la corresponent partida, amb la denominació «Imputació de subvencions, donacions i llegats de caràcter financer».

5. La partida 10. «Excessos de provisions» recull les reversions de provisions en l'exercici, amb l'excepció de les corresponents al personal que es reflecteixen en la

partida 6. «Despeses de personal» i les derivades d'operacions comercials que es reflecteixen en la partida 7. «Altres despeses d'explotació».

6. En cas que l'empresa presenti ingressos o despeses de caràcter excepcional i quantia significativa, com per exemple els produïts per inundacions, incendis, multes o sancions, s'ha de crear una partida amb la denominació «Altres resultats», formant part del resultat d'explotació, i n'ha d'informar detalladament en la memòria.

7a Estat de canvis en el patrimoni net

L'estat de canvis en el patrimoni net informa de tots els canvis que hi ha hagut en el patrimoni net derivats de:

a) El resultat de l'exercici del compte de pèrdues i guanys.

b) L'import dels ingressos o despeses reconeguts en patrimoni net. En particular, l'import, net de l'efecte impositiu, dels ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net de l'empresa, relacionats amb subvencions, donacions o llegats no reintegrables atorgats per tercers diferents dels socis o propietaris.

c) En cas que l'empresa tingui ingressos fiscals a distribuir en diversos exercicis o realitzi una operació que per aplicació dels criteris continguts en el Pla general de comptabilitat comporti altres ingressos o despeses imputats directament al patrimoni net, s'ha d'incorporar la fila i la columna corresponents amb la denominació apropiada i amb un contingut similar al que estableix l'apartat anterior.

d) Les variacions originades en el patrimoni net per operacions amb els socis o propietaris de l'empresa quan actuïn com a tals.

e) La resta de variacions que es produeixen en el patrimoni net.

f) També s'ha d'informar dels ajustos al patrimoni net deguts a canvis en criteris comptables i correccions d'errors.

Quan s'adverteixi un error en l'exercici a què es refereixen els comptes anuals que correspongui a un exercici anterior al comparatiu, se n'ha d'informar en la memòria, i ha d'incloure l'ajust corresponent en l'epígraf A.II. de l'Estat de canvis en el patrimoni net, de forma que el patrimoni inicial de l'esmentat exercici comparatiu ha de ser objecte de modificació per tal de recollir la rectificació de l'error. En el cas que l'error correspongui a l'exercici comparatiu, l'esmentat ajust s'ha d'incloure en l'epígraf C.II. de l'Estat de canvis en el patrimoni net.

Les mateixes regles s'han d'aplicar respecte als canvis de criteri comptable.

Aquest document s'ha de formular tenint en compte que:

1. El resultat corresponent a un exercici s'ha de traspassar en l'exercici següent a la columna de resultats d'exercicis anteriors.

2. L'aplicació que en un exercici es realitza del resultat de l'exercici anterior s'ha de reflectir a:

— La partida 3. «Altres operacions amb socis o propietaris» de l'epígraf B.III o D.III «Operacions amb socis o propietaris», per la distribució de dividendes.

— L'epígraf B.IV o D.IV «Altres variacions del patrimoni net», per les restants aplicacions que suposin reclasificacions de partides de patrimoni net.

8a Memòria

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

1. El model de la memòria recull la informació mínima que s'hi ha de fer constar; no obstant això, en els casos en què la informació que se sol·licita no sigui significativa no s'han d'emplenar els apartats corresponents.

2. 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'empresa en l'exercici, que faciliti la comprensió dels comptes anuals objecte de presentació, amb la finalitat que reflecteixin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa; en particular, s'han d'incloure dades qualitatives corresponents a la situació de l'exercici anterior quan això sigui significatiu. Addicionalment, en la memòria s'ha d'incorporar qualsevol informació que una altra normativa exigeixi incloure en aquest document dels comptes anuals.

3. La informació quantitativa requerida en la memòria s'ha de referir a l'exercici a què corresponen els comptes anuals, així com a l'exercici anterior del qual s'ofereix informació comparativa, llevat que específicament una norma comptable indiqui el contrari.

4. El que estableix la memòria en relació amb les empreses associades s'ha d'entendre també referit a les empreses multigrup.

5. El que estableix la nota 4 de la memòria s'ha d'adaptar per a la seva presentació, en tot cas, de manera sintètica i d'acord amb l'exigència de claredat.

9a Xifra anual de negocis

L'import net de la xifra anual de negocis s'ha de determinar deduït de l'import de les vendes dels productes i de les prestacions de serveis o altres ingressos corresponents a les activitats ordinàries de l'empresa l'import de qualsevol descompte (bonificacions i altres reduccions sobre les vendes) i el de l'impost sobre el valor afegit i altres impostos directament relacionats amb aquestes, que hagin de ser objecte de repercussió.

10a Nombre mitjà de treballadors

Per determinar el nombre mitjà de treballadors s'han de considerar totes les persones que tinguin o hagin tingut alguna relació laboral amb l'empresa durant l'exercici, i se n'ha de fer la mitjana segons el temps durant el qual hagin prestat els seus serveis.

11a Empreses del grup, multigrup i associades

Als efectes de la presentació dels comptes anuals d'una empresa o societat s'entén que una altra empresa forma part del grup quan totes dues estiguin vinculades per una relació de control, directa o indirecta, anàloga a la que preveu l'article 42 del Codi de comerç per als grups de societats o quan les empreses estiguin controlades per qualsevol mitjà per una o diverses persones físiques o jurídiques, que actuïn conjuntament o estiguin sota direcció única per acords o clàusules estatutàries.

S'entén que una empresa és associada quan, sense que es tracti d'una empresa del grup, en el sentit assenyalat anteriorment, l'empresa o alguna o algunes de les empreses del grup en cas que aquest existeixi, incloses les entitats o persones físiques dominants, exerceixen sobre tal empresa una influència significativa perquè hi tenen una participació que, creant amb aquesta una vin-

culació duradora, estigui destinada a contribuir a la seva activitat.

En aquest sentit, s'entén que existeix influència significativa en la gestió d'una altra empresa quan es compleixin els dos requisits següents:

a) L'empresa o una o diverses empreses del grup, incloses les entitats o persones físiques dominants, participen en l'empresa, i

b) Es tingui el poder d'intervenir en les decisions de política financera i d'explotació de la participada, sense arribar a tenir-ne el control.

Així mateix, l'existència d'influència significativa es pot evidenciar a través de qualsevol de les vies següents:

1. Representació en el consell d'administració o òrgan equivalent de direcció de l'empresa participada;

2. Participació en els processos de fixació de polítiques;

3. Transaccions d'importància relativa amb la participada;

4. Intercanvi de personal directiu; o

5. Subministrament d'informació tècnica essencial.

Es presumeix, llevat que hi hagi prova en contra, que hi ha influència significativa quan l'empresa o una o diverses empreses del grup, incloses les entitats o persones físiques dominants, posseeixin, almenys, el 20 per 100 dels drets de vot d'una altra societat.

S'entén per empresa multigrup la que estigui gestionada conjuntament per l'empresa o alguna o algunes de les empreses del grup en cas que aquest existeixi, incloses les entitats o persones físiques dominants, i un o diversos tercers aliens al grup d'empreses.

12a Estats financers intermedis

Els estats financers intermedis s'han de presentar amb la forma i els criteris establerts per als comptes anuals.

13a Parts vinculades

1. Una part es considera vinculada a una altra quan una d'aquestes o un conjunt que actua en concert exerceix o té la possibilitat d'exercir directament o indirectament o en virtut de pactes o acords entre accionistes o partícips, el control sobre una altra o una influència significativa en la presa de decisions financeres i d'explotació de l'altra.

2. En qualsevol cas es consideren parts vinculades:

a) Les empreses que tinguin la consideració d'empresa del grup, associada o multigrup, en el sentit que indica l'anterior norma 11a d'elaboració dels comptes anuals.

No obstant això, una empresa està exempta d'incloure la informació que recull l'apartat de la memòria relatiu a les operacions amb parts vinculades, quan la primera estigui controlada o influïda de forma significativa per una Administració pública estatal, autonòmica o local i l'altra empresa també estigui controlada o influïda de forma significativa per la mateixa Administració pública, sempre que no hi hagi indicis d'una influència entre totes dues. S'entén que existeix l'esmentada influència, entre d'altres casos, quan les operacions no es realitzin en condicions normals de mercat (llevat que les condicions vinguin imposades per una regulació específica).

b) Les persones físiques que posseeixin directament o indirectament alguna participació en els drets de vot de l'empresa, o en l'entitat dominant d'aquesta, de manera

que els permeti exercir sobre una o l'altra una influència significativa. També hi queden inclosos els familiars pròxims de les esmentades persones físiques.

c) El personal clau de la companyia o de la seva dominant, entenent per tal les persones físiques amb autoritat i responsabilitat sobre la planificació, direcció i control de les activitats de l'empresa, ja sigui directament o indirectament, entre les quals s'inclouen els administradors i els directius. També hi queden inclosos els familiars pròxims de les esmentades persones físiques.

d) Les empreses sobre les quals qualsevol de les persones esmentades en les lletres b) i c) pugui exercir una influència significativa.

e) Les empreses que comparteixin algun conseller o directiu amb l'empresa, llevat que aquest no exerceixi una influència significativa en les polítiques financera i d'explotació de les dues.

f) Les persones que tinguin la consideració de familiars pròxims del representant de l'administrador de l'empresa, quan aquest sigui persona jurídica.

3. Als efectes d'aquesta norma, s'entén per familiars pròxims aquells que podrien exercir influència en aquesta persona, o ser influïts per ella, en les seves decisions relacionades amb l'empresa. Entre ells s'inclouen:

a) El cònjuge o persona amb anàloga relació d'afectivitat;

b) Els ascendents, descendents i germans i els respectius cònjuges o persones amb anàloga relació d'afectivitat;

c) Els ascendents, descendents i germans del cònjuge o persona amb anàloga relació d'afectivitat; i

d) Les persones al seu càrrec o a càrrec del cònjuge o persona amb anàloga relació d'afectivitat.

II. MODELS DE COMPTES ANUALS DE PETITES I MITJANES EMPRESES

BALANÇ DE PIMES AL TANCAMENT DE L'EXERCICI 200X

NÚM. COMPTES	ACTIU	NOTES de la MEMORIA	200X	200X-1
	A) ACTIU NO CORRENT			
20,(280),(290) 21,(281),(291),23 22,(282),(292) 2403,2404,2413,2414,2423,2424,(2493),(2494),(2933), (2934),(2943),(2944),(2953),(2954) 2405,2415,2425,(2495),(2495),250,251,252,253,254, 255, 258, (259),26,(2935),(2945),(2955),(296),(297),(298)	I. Immobilitzat intangible. II. Immobilitzat material. III. Inversions immobiliàries. IV. Inversions en empreses del grup i associades a llarg termini. V. Inversions financeres a llarg termini.			
474	VI. Actius per impost diferit.			
	B) ACTIU CORRENT			
30,31,32,33,34,35,36,(39),407 430,431,432,433,434,435,436, (437),(490),(493)	I. Existències. II. Deutors comercials i altres comptes a cobrar. 1. Clients per vendes i Prestacions de serveis. 2. Accionistes (socs) per desemborsaments exigits. 3. Altres deutors. III. Inversions en empreses del grup i associades a curt termini. IV. Inversions financeres a curt termini.			
5580 44,460,470,471,472, 544 5303,5304,5313,5314,5323,5324,5333,5334, 5343,5344, 5353,5354, (5393),(5394),5523,5524,(5933),(5934),(5943),(5944),(5953),(5954)				
5305,5315,5325,5335,5345,5355,(5395),540,541,542,543,545,546,547,548, (549),551,5525,5590,565,566,(5935),(5945),(5955),(596),(597),(598)				
480, 567 57	V. Periodificacions a curt termini. VI. Efectiu i altres actius líquids equivalents.			
	TOTAL ACTIU (A + B)			

NÚM. COMPTES	PATRIMONI NET I PASSIU	NOTES de la MEMÒRIA	200X	200X-1
<p>100,101,102 (1030),(1040) 110 112,113,114,119 (108),(109)</p> <p>120,(121) 118 129 (557)</p> <p>130,131,132</p> <p>14</p> <p>1605,170 1625,174</p> <p>1615,1635,171,172,173,175,176,177,179,180,185</p> <p>1603,1604,1613,1614,1623,1624,1633,1634</p> <p>479 181</p> <p>499,529</p> <p>5105,520,527 5125,524</p> <p>(1034),(1044),(190),(192),194,500,505,506,509,5115,5135,5145,521,522, 523,525,526,528,551,5525,555,5565,5566,5595,560,561</p> <p>5103,5104,5113,5114,5123,5124,5133,5134,5143,5144,5523,5524,5563,5564</p> <p>400,401,403,404,405,(406) 41,438,465,475,476,477 485,568</p>	<p>A) PATRIMONI NET</p> <p>A-1) Fons propis.</p> <p>I. Capital.</p> <p>1. Capital escripturat.</p> <p>2. (Capital no exigit).</p> <p>II. Prima d'emissió.</p> <p>III. Reserves.</p> <p>IV. (Accions i participacions en patrimoni pròpies).</p> <p>V. Resultats d'exercicis anteriors.</p> <p>VI. Altres aportacions de socis.</p> <p>VII. Resultat de l'exercici.</p> <p>VIII. (Dividend a compte).</p> <p>A-2) Subvencions, donacions i llegats rebuts.</p> <p>B) PASSIU NO CORRENT</p> <p>I. Provisions a llarg termini.</p> <p>II. Deutes a llarg termini.</p> <p>1. Deutes amb entitats de crèdit.</p> <p>2. Creditors per arrendament financer.</p> <p>3. Altres deutes a llarg termini.</p> <p>III. Deutes amb empreses del grup i associades a llarg termini.</p> <p>IV. Passius per impost diferit.</p> <p>V. Periodificacions a llarg termini.</p> <p>C. PASSIU CORRENT</p> <p>I. Provisions a curt termini.</p> <p>II. Deutes a curt termini.</p> <p>1. Deutes amb entitats de crèdit.</p> <p>2. Creditors per arrendament financer.</p> <p>3. Altres deutes a curt termini.</p> <p>III. Deutes amb empreses del grup i associades a curt termini.</p> <p>IV. Creditors comercials i altres comptes a pagar.</p> <p>1. Proveïdors.</p> <p>2. Altres creditors.</p> <p>V. Periodificacions a curt termini.</p> <p>TOTAL PATRIMONI NET I PASSIU (A + B + C)</p>			

COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS DE PIMES CORRESPONENT
A L'EXERCICI ACABAT EL ... DE 200X

NÚM. COMPTES	Nota	(Deure) Haver	
		200X	200X-1
700,701,702,703,704,705,(706),(708),(709) (6930),71*,7930 73	1. Import net de la xifra de negocis.		
(600),(601),(602),606,(607),608,609,61*,(6931), (6932),(6933),7931,7932,7933 740,747,75	2. Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació.		
(62),(631),(634),636,639,(65),(694),(695),794, 7954 (68) 746	3. Treballs realitzats per l'empresa per al seu actiu.		
(670),(671),(672),(690),(691),(692),770,771,772, 790,791,792	4. Aprovisionaments.		
7951,7952,7955	5. Altres ingressos d'explotació.		
	6. Despeses de personal.		
	7. Altres despeses d'explotació.		
	8. Amortització de l'immobilitzat.		
	9. Imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres.		
	10. Excessos de provisions.		
	11. Deteriorament i resultat per alienacions de l'immobilitzat.		
	A) RESULTAT D'EXPLOTACIÓ (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)		
760,761,762,769	12. Ingressos financers.		
(660),(661),(662),(664),(665),(669) (663),763 (668),768	13. Despeses financeres.		
(666),(667),(673),(675),(696),(697),(698),(699), 766,773,775,796,797,798,799	14. Variació de valor raonable en instruments financers.		
	15. Diferències de canvi.		
	16. Deteriorament i resultat per alienacions d'instruments financers.		
	B) RESULTAT FINANCER (12+13+14+15+16)		
	C) RESULTAT ABANS D'IMPOSTOS (A+B)		
(6300)*,6301*,(633),638	17. Impostos sobre beneficis.		
	D) RESULTAT DE L'EXERCICI (C + 17)		

* El seu signe pot ser positiu o negatiu.

CONTINGUT DE LA MEMÒRIA DE PIMES

1. Activitat de l'empresa

En aquest apartat s'ha de descriure l'objecte social de l'empresa i l'activitat o activitats a què es dedica.

2. Bases de presentació dels comptes anuals

1. Imatge fidel:

a) L'empresa ha de fer una declaració explícita que els comptes anuals reflecteixen la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa, així com, en el cas de confeccionar l'estat de fluxos d'efectiu, la veracitat dels fluxos incorporats.

b) Raons excepcionals per les quals, per mostrar la imatge fidel, no s'han aplicat disposicions legals en matèria comptable, amb indicació de la disposició legal no aplicada, i influència qualitativa i quantitativa per a cada exercici per al qual es presenta informació d'aquest tipus sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'empresa.

c) Informacions complementàries, indicant-ne la ubicació dins la memòria, que sigui necessari incloure quan l'aplicació de les disposicions legals no sigui suficient per mostrar la imatge fidel.

2. Principis comptables no obligatoris aplicats.

3. Aspectes crítics de la valoració i estimació de la incertesa.

a) S'ha d'indicar la naturalesa i l'import de qualsevol canvi en una estimació comptable que sigui significatiu i que afecti l'exercici actual o que s'espera que pugui afectar els exercicis futurs. Quan sigui impracticable dur a terme una estimació de l'efecte en exercicis futurs, s'ha de revelar aquest fet.

b) Quan la direcció sigui conscient de l'existència d'incerteses importants, relatives a esdeveniments o condicions que puguin aportar dubtes significatius sobre la possibilitat que l'empresa segueixi funcionant normalment, les ha de revelar en aquest apartat. En cas que els comptes anuals no s'elaborin sota el principi d'empresa en funcionament, aquest fet ha de ser objecte de revelació explícita, juntament amb les hipòtesis alternatives sobre les quals s'hagin elaborat, així com les raons per les quals l'empresa no pugui ser considerada com una empresa en funcionament.

4. Comparació de la informació.

Sense perjudici del que indiquen els apartats següents respecte als canvis en criteris comptables i correcció d'errors, en aquest apartat s'ha d'incorporar la informació següent:

a) Raons excepcionals que justifiquen la modificació de l'estructura del balanç, del compte de pèrdues i guanys, de l'estat de canvis en el patrimoni net i, en cas que se'n confeccioni, de l'estat de fluxos d'efectiu de l'exercici anterior.

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, les raons excepcionals que han fet impracticable la reexpressió de les xifres comparatives.

5. Elements recollits en diverses partides.

Identificació dels elements patrimonials, amb el seu import, que estiguin registrats en dues o més partides del

balanç, amb indicació d'aquestes i de l'import inclòs en cadascuna.

6. Canvis en criteris comptables.

Explicació detallada dels ajustos per canvis en criteris comptables realitzats en l'exercici, on s'assenyalin les raons per les quals el canvi permet una informació més fiable i rellevant.

Si l'aplicació retroactiva és impracticable, s'ha d'informar sobre aquest fet, les circumstàncies que l'expliquen i des de quan s'ha aplicat el canvi en el criteri comptable.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

7. Correcció d'errors.

Explicació detallada dels ajustos per correcció d'errors efectuats en l'exercici, on s'indiqui la naturalesa de l'error.

Si l'aplicació retroactiva és impracticable, s'ha d'informar sobre aquest fet, les circumstàncies que l'expliquen i des de quan s'ha corregit l'error.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

3. Aplicació de resultats

1. Informació sobre la proposta d'aplicació del resultat de l'exercici, d'acord amb l'esquema següent:

Base de repartiment	Import
Saldo del compte de pèrdues i guanys	
Romanent	
Reserves voluntàries	
Altres reserves de lliure disposició	-----
Total	-----
Aplicació	Import
A reserva legal	
A reserves especials	
A reserves voluntàries	
A	
A dividends	
A	
A compensació de pèrdues d'exercicis anteriors	-----
Total	-----

2. En el cas de distribució de dividends a compte en l'exercici, se n'ha d'indicar l'import i incorporar l'estat comptable previsional formulat preceptivament per posar de manifest l'existència de liquiditat suficient. Aquest estat comptable ha d'abraçar un període d'un any des que s'acordi la distribució del dividend a compte.

3. Limitacions per a la distribució de dividends.

4. Normes de registre i valoració

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

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

S'ha d'indicar de manera detallada el criteri de valoració seguit per calcular el valor recuperable dels immobilitzats intangibles amb vida útil indefinida.

2. 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 desmantellament o retirament, així com els costos de rehabilitació del lloc on s'assenti un actiu i els criteris sobre la determinació del cost dels treballs efectuats per l'empresa per al seu immobilitzat.

A més, s'han de precisar els criteris de comptabilització de contractes d'arrendament financer i altres operacions de naturalesa similar.

3. S'ha d'assenyalar el criteri per qualificar els terrenys i les construccions com a inversions immobiliàries, i especificar per a aquestes els criteris que assenyalen l'apartat anterior.

A més, s'han de precisar els criteris de comptabilització de contractes d'arrendament financer i altres operacions de naturalesa similar.

4. Permutes; indicant el criteri seguit i la justificació de la seva aplicació, en particular, les circumstàncies que han portat a qualificar una permuta de caràcter comercial.

5. Actius financers i passius financers; s'ha d'indicar:

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; en particular, les raons per les quals els valors emesos per l'empresa que, d'acord amb l'instrument jurídic utilitzat, en principi s'haurien hagut de classificar com a instruments de patrimoni s'han comptabilitzat com a passius financers.

b) Els criteris aplicats per determinar l'existència d'evidència objectiva de deteriorament, així com el 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 relatives als deutors comercials i altres comptes a cobrar. Així mateix, s'han d'indicar els criteris comptables aplicats als actius financers les condicions dels quals s'hagin renegociat i que, d'una altra manera, estarien vençuts o deteriorats.

c) Criteris utilitzats per al registre de la baixa d'actius financers i passius financers.

d) Inversions en empreses del grup, multigrup i associades; s'ha d'informar sobre el criteri seguit en la valoració d'aquestes inversions, així com l'aplicat per registrar les correccions valoratives per deteriorament.

e) Els criteris utilitzats en la determinació dels ingressos o les despeses procedents de les diferents categories d'actius i passius financers: interessos, primes o descomptes, dividends, etc.

6. Valors de capital propi en poder de l'empresa; indicant els criteris de valoració i registre utilitzats.

7. Existències; indicant els criteris de valoració i, en particular, precisant els seguits sobre correccions valoratives per deteriorament i capitalització de despeses financeres.

8. Transaccions en moneda estrangera; indicant els criteris de valoració de les transaccions en moneda estrangera i criteris d'imputació de les diferències de canvi.

9. Impostos sobre beneficis; indicant els criteris utilitzats per al registre i la valoració d'actius i passius per impost diferit.

10. Ingressos i despeses; indicant els criteris generals aplicats. En particular, en relació amb les prestacions de serveis realitzades per l'empresa s'han d'indicar els criteris utilitzats per a la determinació dels ingressos; en concret, s'han d'assenyalar els mètodes utilitzats per determinar el percentatge de realització en la prestació de serveis i s'ha d'informar en cas que la seva aplicació hagi estat impracticable.

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

12. Subvencions, donacions i llegats; indicant el criteri utilitzat per a la seva classificació i, si s'escau, la seva imputació a resultats.

13. Negocis conjunts; indicant els criteris seguits per l'empresa per integrar en els seus comptes anuals els saldos corresponents al negoci conjunt en què participi.

14. Criteris utilitzats en transaccions entre parts vinculades.

5. Immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries

1. Anàlisi del moviment durant l'exercici de cadascun d'aquests epígrafs del balanç i de les seves corresponents amortitzacions acumulades i correccions valoratives per deteriorament de valor acumulades; indicant el següent:

- a) Saldo inicial.
- b) Entrades.
- c) Sortides.
- d) Saldo final.

En particular, s'han de detallar els immobilitzats intangibles amb vida útil indefinida i les raons sobre les quals recolza l'estimació d'aquesta vida útil indefinida.

També s'ha d'especificar la informació relativa a inversions immobiliàries, i incloure, a més, una descripció d'aquestes.

Si hi ha algun epígraf significatiu, per la seva naturalesa o pel seu import, s'ha de facilitar la informació addicional pertinent.

2. Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar sobre actius no corrents. En particular, precisant d'acord amb les condicions del contracte: cost del bé en origen, durada del contracte, anys transcorreguts, quotes satisfetes en anys anteriors i en l'exercici, quotes pendents i, si s'escau, valor de l'opció de compra.

6. Actius financers

1. S'ha de revelar el valor en llibres de cadascuna de les categories d'actius financers que assenyalen la norma de registre i valoració vuitena, llevat de les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades.

A aquests efectes s'ha de desglossar cada epígraf atenent les categories que estableix la norma de registre i valoració vuitena. S'ha d'informar sobre les classes definides per l'empresa.

2. Informació sobre:

a) L'import dels deutes que vencin en cadascun dels cinc anys següents al tancament de l'exercici i de la resta fins al seu últim venciment. Aquestes indicacions han de figurar separatament per a cada un dels epígrafs i les partides relatius a deutes, de conformitat amb el model de balanç.

b) L'import dels deutes amb garantia real, amb indicació de la seva forma i naturalesa.

3. En relació amb els préstecs pendents de pagament en el moment del tancament de l'exercici, s'ha d'informar de:

— Els detalls de qualsevol impagament del principal o interessos que s'hagi produït durant l'exercici.

— El valor en llibres en la data de tancament de l'exercici dels préstecs en els quals s'hagi produït un incompliment per impagament, i

— Si l'impagament s'ha solucionat o s'han renegociat les condicions del préstec, abans de la data de formulació dels comptes anuals.

8. Fons propis

1. Quan hi hagi diverses classes d'accions o participacions en el capital, se n'ha d'indicar el nombre i el valor nominal de cadascuna, distingint per classes, així com els drets atorgats a aquestes i les restriccions que puguin tenir. També, si s'escau, s'han d'indicar per a cada classe els desemborsaments pendents, així com la data d'exigibilitat.

2. Circumstàncies específiques que restringeixen la disponibilitat de les reserves.

3. Nombre, valor nominal i preu mitjà d'adquisició de les accions o participacions pròpies en poder de la societat o d'un tercer que obri per compte d'aquesta, especificant-ne el destí final previst i l'import de la reserva per adquisició d'accions de la societat dominant. També s'ha d'informar sobre el nombre, valor nominal i import de la reserva corresponent a les accions pròpies acceptades en garantia.

9. Situació fiscal

1. Impostos sobre beneficis.

a) Informació relativa a les diferències temporàries deduïbles i imposables registrades en el balanç en la data de tancament de l'exercici.

b) Antiguitat i termini previst de recuperació fiscal dels crèdits per bases imposables negatives.

c) Incentius fiscals aplicats en l'exercici i compromisos assumits en relació amb aquests.

d) Provisions derivades de l'impost sobre beneficis així com sobre les contingències de caràcter fiscal i sobre esdeveniments posteriors al tancament que suposin una modificació de la normativa fiscal que afecta els actius i passius fiscals registrats. En particular s'ha d'informar dels exercicis pendents de comprovació.

e) Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu en relació amb la situació fiscal.

2. Altres tributs.

S'ha d'informar sobre qualsevol circumstància de caràcter significatiu en relació amb altres tributs, en particular qualsevol contingència de caràcter fiscal, així com els exercicis pendents de comprovació.

10. Ingressos i despeses

1. S'han de desglossar les compres i variació d'existències, de mercaderies i de primeres matèries i altres matèries consumibles, dins de la partida 4. «Aprovisionaments», del model del compte de pèrdues i guanys. Així mateix, s'han de diferenciar les compres nacionals, les adquisicions intracomunitàries i les importacions.

Desglossament de la partida 7. «Altres despeses d'explotació» del model del compte de pèrdues i guanys, especificant l'import de les correccions valoratives per deteriorament de crèdits comercials i els fallits.

2. L'import de la venda de béns i prestació de serveis produïts per permuta de béns no monetaris i serveis.

3. Els resultats originats fora de l'activitat normal de l'empresa inclosos a la partida «Altres resultats».

11. Subvencions, donacions i llegats

S'ha d'informar sobre:

1. L'import i característiques de les subvencions, donacions i llegats rebuts que apareixen en el balanç, així com els imputats en el compte de pèrdues i guanys.

2. Anàlisi del moviment del contingut de la subgrupació corresponent del balanç, indicant el saldo inicial i final així com els augments i les disminucions.

3. Informació sobre l'origen de les subvencions, donacions i llegats, indicant, per a les primeres, l'ens públic que les concedeix, precisant si qui les atorga és l'Administració local, autonòmica, estatal o internacional.

12. Operacions amb parts vinculades

1. La informació sobre operacions amb parts vinculades s'ha de subministrar separatament per a cada una de les categories següents:

- a) Entitat dominant.
- b) Altres empreses del grup.
- c) Negocis conjunts en què l'empresa sigui un dels participants.
- d) Empreses associades.
- e) Empreses amb control conjunt o influència significativa sobre l'empresa.
- f) Personal clau de la direcció de l'empresa o de l'entitat dominant.
- g) Altres parts vinculades.

2. L'empresa ha de facilitar informació suficient per comprendre les operacions amb parts vinculades que hagi efectuat i els efectes d'aquestes sobre els seus estats financers, incloent-hi, entre d'altres, els aspectes següents:

a) Identificació de les persones o empreses amb les quals s'han realitzat les operacions vinculades, expressant la naturalesa de la relació amb cada part implicada.

b) Detall de l'operació i la seva quantificació, informant dels criteris o mètodes seguits per determinar-ne el valor.

c) Benefici o pèrdua que l'operació hagi originat en l'empresa i descripció de les funcions i riscos assumits per cada part vinculada respecte de l'operació.

d) Import dels saldos pendents, tant actius com passius, els seus terminis i condicions, naturalesa de la contraprestació establerta per a la seva liquidació, agrupant els actius i passius en els epígrafs que apareixen en el balanç de l'empresa i garanties atorgades o rebudes.

e) Correccions valoratives per deutes de cobrament dubtós o incobrables relacionades amb els saldos pendents anteriors.

3. La informació anterior es pot presentar de forma agregada quan es refereixi a partides de naturalesa similar. En tot cas, s'ha de facilitar informació de caràcter individualitzat sobre les operacions vinculades que siguin significatives per la seva quantia o rellevants per a una comprensió adequada dels comptes anuals.

4. No és necessari informar en el cas d'operacions que, pertanyent al tràfic ordinari de l'empresa, s'efectuïn en condicions normals de mercat, siguin d'escassa importància quantitativa i no tinguin rellevància per expressar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa.

5. No obstant això, en tot cas s'ha d'informar sobre l'import dels sous, dietes i remuneracions de qualsevol classe meritats en el curs de l'exercici pel personal d'alta direcció i els membres de l'òrgan d'administració, sigui quina sigui la seva causa, així com del pagament de primes d'assegurances de vida respecte dels membres antics i actuals de l'òrgan d'administració i personal d'alta direcció. Així mateix, s'ha d'incloure informació sobre indemnitzacions per cessament. Quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, els requeriments anteriors s'han de referir a les persones físiques que els representin. Aquestes informacions es poden donar de forma global per concepte retributiu recollint separadament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

També s'ha d'informar sobre l'import dels avançaments i crèdits concedits al personal d'alta direcció i als membres dels òrgans d'administració, amb indicació del tipus d'interès, les seves característiques essencials i els imports eventualment tornats, així com les obligacions assumides per compte d'ells a títol de garantia. Quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, els requeriments anteriors s'han de referir a les persones físiques que els representin. Aquestes informacions es poden donar de forma global per cada categoria, recollint separadament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

6. Les empreses que s'organitzin sota la forma jurídica de societat anònima han d'especificar la participació dels administradors en el capital d'una altra societat amb el mateix, anàleg o complementari gènere d'activitat al que constitueixi l'objecte social, així com els càrrecs o les funcions que hi exerceixin, així com la realització per compte propi o d'altri, del mateix, anàleg o complementari gènere d'activitat al que constitueixi l'objecte social de l'empresa.

13. Altra informació

S'ha d'incloure informació sobre:

1. El nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici, expressat per categories.

2. La naturalesa i el propòsit de negoci dels acords de l'empresa que no figurin en balanç i sobre els quals no s'hagi incorporat informació en una altra nota de la memòria, així com el seu possible impacte financer, sempre que aquesta informació sigui significativa i d'ajuda per a la determinació de la posició financera de l'empresa.

QUARTA PART

QUADRE DE COMPTES

Grup 1

FINANÇAMENT BÀSIC

10. CAPITAL
 100. Capital social.
 101. Fons social.
 102. Capital.
 103. Socis per desemborsaments no exigits.
 1030. Socis per desemborsaments no exigits, capital social.
 1034. Socis per desemborsaments no exigits, capital pendent d'inscripció.
 104. Socis per aportacions no dineràries pendents.
 1040. Socis per aportacions no dineràries pendents, capital social.
 1044. Socis per aportacions no dineràries pendents, capital pendent d'inscripció.
 108. Accions o participacions pròpies en situacions especials.
 109. Accions o participacions pròpies per a reducció de capital.
11. RESERVES
 110. Prima d'emissió o assumpció.
 112. Reserva legal.
 113. Reserves voluntàries.
 114. Reserves especials.
 1140. Reserves per a accions o participacions de la societat dominant.
 1141. Reserves estatutàries.
 1142. Reserva per capital amortitzat.
 1144. Reserves per accions pròpies acceptades en garantia.
 118. Aportacions de socis o propietaris.
 119. Diferències per ajust del capital a euros.
12. RESULTATS PENDENTS D'APLICACIÓ
 120. Romanent.
 121. Resultats negatius d'exercicis anteriors.
 129. Resultat de l'exercici.
13. SUBVENCIONS, DONACIONS, LLEGATS I ALTRES AJUSTOS EN PATRIMONI NET
 130. Subvencions oficials de capital.
 131. Donacions i llegats de capital.
 132. Altres subvencions, donacions i llegats.
 137. Ingressos fiscals a distribuir en diversos exercicis.
 1370. Ingressos fiscals per diferències permanents a distribuir en diversos exercicis.
 1371. Ingressos fiscals per deduccions i bonificacions a distribuir en diversos exercicis.
14. PROVISIONS
 141. Provisió per a impostos.
 142. Provisió per a altres responsabilitats.
 143. Provisió per desmantellament, retirament o rehabilitació de l'immobilitzat.
 145. Provisió per a actuacions mediambientals.

15. DEUTES A LLARG TERMINI AMB CARACTERÍSTIQUES ESPECIALS
150. Accions o participacions a llarg termini considerades com a passius financers.
153. Desemborsaments no exigits per accions o participacions considerades com a passius financers.
1533. Desemborsaments no exigits, empreses del grup.
1534. Desemborsaments no exigits, empreses associades.
1535. Desemborsaments no exigits, altres parts vinculades.
1536. Altres desemborsaments no exigits.
154. Aportacions no dineràries pendents per accions o participacions considerades com a passius financers.
1543. Aportacions no dineràries pendents, empreses del grup.
1544. Aportacions no dineràries pendents, empreses associades.
1545. Aportacions no dineràries pendents, altres parts vinculades.
1546. Altres aportacions no dineràries pendents.
16. DEUTES A LLARG TERMINI AMB PARTS VINCULADES
160. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit vinculades.
1603. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit, empreses del grup.
1604. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit, empreses associades.
1605. Deutes a llarg termini amb altres entitats de crèdit vinculades.
161. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, parts vinculades.
1613. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, empreses del grup.
1614. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, empreses associades.
1615. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, altres parts vinculades.
162. Creditors per arrendament financer a llarg termini, parts vinculades.
1623. Creditors per arrendament financer a llarg termini, empreses de grup.
1624. Creditors per arrendament financer a llarg termini, empreses associades.
1625. Creditors per arrendament financer a llarg termini, altres parts vinculades.
163. Altres deutes a llarg termini amb parts vinculades.
1633. Altres deutes a llarg termini, empreses del grup.
1634. Altres deutes a llarg termini, empreses associades.
1635. Altres deutes a llarg termini, amb altres parts vinculades.
17. DEUTES A LLARG TERMINI PER PRÉSTECES REBUTS, EMPRÈSTITS 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, donacions i llegats.
173. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini.
174. Creditors per arrendament financer a llarg termini.
175. Efectes a pagar a llarg termini.
176. Passius per derivats financers a llarg termini.
177. Obligacions i bons.
179. Deutes representats en altres valors negociables.
18. PASSIUS PER FIANCES, GARANTIES I ALTRES CONCEPTES A LLARG TERMINI
180. Fiances rebudes a llarg termini.
181. Avançaments rebuts per vendes o prestacions de serveis a llarg termini.
185. Dipòsits rebuts a llarg termini.
19. SITUACIONSTRANSITÒRIES DE FINANÇAMENT
190. Accions o participacions emeses.
192. Subscriptors d'accions.
194. Capital emès pendent d'inscripció.
195. Accions o participacions emeses considerades com a passius financers.
197. Subscriptors d'accions considerades com a passius financers.
199. Accions o participacions emeses considerades com a passius financers pendents d'inscripció.
- Grup 2**
- ACTIU NO CORRENT
20. IMMOBILITZACIONS INTANGIBLES
200. Recerca.
201. Desenvolupament.
202. Concessions administratives.
203. Propietat industrial.
205. Drets de traspàs.
206. Aplicacions informàtiques.
209. Avançaments per a immobilitzacions intangibles.
21. IMMOBILITZACIONS MATERIALS
210. Terrenys i béns naturals.
211. Construccions.
212. Instal·lacions tècniques.
213. Maquinària.
214. Utilitatge.
215. Altres instal·lacions.
216. Mobiliari.
217. Equips per a processos d'informació.
218. Elements de transport.
219. Altre immobilitzat material.
22. INVERSIONS IMMOBILIÀRIES
220. Inversions en terrenys i béns naturals.
221. Inversions en construccions.
23. IMMOBILITZACIONS MATERIALS EN CURS
230. Adaptació de terrenys i béns naturals.
231. Construccions en curs.

- 232. Instal·lacions tècniques en muntatge.
 - 233. Maquinària en muntatge.
 - 237. Equips per a processos d'informació en muntatge.
 - 239. Avançaments per a immobilitzacions materials.
24. INVERSIONS FINANCERES A LLARG TERMINI EN PARTS VINCULADES
- 240. Participacions a llarg termini en parts vinculades.
 - 2403. Participacions a llarg termini en empreses del grup.
 - 2404. Participacions a llarg termini en empreses associades.
 - 2405. Participacions a llarg termini en altres parts vinculades.
 - 241. Valors representatius de deute a llarg termini de parts vinculades.
 - 2413. Valors representatius de deute a llarg termini d'empreses del grup.
 - 2414. Valors representatius de deute a llarg termini d'empreses associades.
 - 2415. Valors representatius de deute a llarg termini d'altres parts vinculades.
 - 242. Crèdits a llarg termini a parts vinculades.
 - 2423. Crèdits a llarg termini a empreses del grup.
 - 2424. Crèdits a llarg termini a empreses associades.
 - 2425. Crèdits a llarg termini a altres parts vinculades.
 - 249. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en parts vinculades.
 - 2493. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en empreses del grup.
 - 2494. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en empreses associades.
 - 2495. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en altres parts vinculades.
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.
 - 252. Crèdits a llarg termini.
 - 253. Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat.
 - 254. Crèdits a llarg termini al personal.
 - 255. Actius per derivats financers a llarg termini.
 - 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 de recerca.
 - 2801. Amortització acumulada de desenvolupament.
 - 2802. Amortització acumulada de concessions administratives.
 - 2803. Amortització acumulada de propietat industrial.
 - 2805. Amortització acumulada de drets de traspàs.
 - 2806. Amortització acumulada d'aplicacions informàtiques.
281. Amortització acumulada de l'immobilitzat material.
- 2811. Amortització acumulada de construccions.
 - 2812. Amortització acumulada d'instal·lacions tècniques.
 - 2813. Amortització acumulada de maquinària.
 - 2814. Amortització acumulada d'utilatge.
 - 2815. Amortització acumulada d'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 de les inversions immobiliàries.
29. DETERIORAMENT DE VALOR D'ACTIUS NO CORRENTS
290. Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible.
- 2900. Deteriorament de valor de recerca.
 - 2901. Deteriorament de valor de desenvolupament.
 - 2902. Deteriorament de valor de concessions administratives.
 - 2903. Deteriorament de valor de propietat industrial.
 - 2905. Deteriorament de valor de drets de traspàs.
 - 2906. Deteriorament de valor d'aplicacions informàtiques.
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'instal·lacions tècniques.
 - 2913. Deteriorament de valor de maquinària.
 - 2914. Deteriorament de valor d'utilatge.
 - 2915. Deteriorament de valor d'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 dels terrenys i béns naturals.
 - 2921. Deteriorament de valor de construccions.
- 293. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en parts vinculades.
 - 2933. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en empreses del grup.
 - 2934. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en empreses associades.
 - 2935. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en altres parts vinculades.
- 294. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini de parts vinculades.
 - 2943. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'empreses del grup.
 - 2944. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'empreses associades.
 - 2945. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'altres parts vinculades.
- 295. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a parts vinculades.
 - 2953. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a empreses del grup.
 - 2954. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a empreses associades.
 - 2955. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a altres parts vinculades.
- 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.
- 298. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini.

Grup 3

EXISTÈNCIES

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. PRODUCTES 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.

39. DETERIORAMENT DE VALOR DE LES EXISTÈNCIES

- 390. Deteriorament de valor de les mercaderies.
- 391. Deteriorament de valor de les primeres matèries.
- 392. Deteriorament de valor d'altres aprovisionaments.
- 393. Deteriorament de valor dels productes en curs.
- 394. Deteriorament de valor dels productes semiacabats.
- 395. Deteriorament de valor dels productes acabats.
- 396. Deteriorament de valor dels subproductes, residus i materials recuperats.

Grup 4

CREDITORS I DEUTORS PER OPERACIONS COMERCIALS

40. PROVEÏDORS

- 400. Proveïdors.
 - 4000. Proveïdors (euros).
 - 4004. Proveïdors (moneda estrangera).
 - 4009. Proveïdors, factures pendents de rebre o de formalitzar.
- 401. Proveïdors, efectes comercials a pagar.
- 403. Proveïdors, empreses del grup.
 - 4030. Proveïdors, empreses del grup (euros).
 - 4031. Efectes comercials a pagar, empreses del grup.
 - 4034. Proveïdors, empreses del grup (moneda estrangera).
 - 4036. Envasos i embalatges a retornar a proveïdors, empreses del grup.
 - 4039. Proveïdors, empreses del grup, factures pendents de rebre o de formalitzar.

- 404. Proveïdors, empreses associades.
 - 405. Proveïdors, altres parts vinculades.
 - 406. Envasos i embalatges a retornar a proveïdors.
 - 407. Avançaments a proveïdors.
41. CREDITORS DIVERSOS
- 410. Creditors per prestacions de serveis.
 - 4100. Creditors per prestacions de serveis (euros).
 - 4104. Creditors per prestacions de serveis (moneda estrangera).
 - 4109. Creditors per prestacions de serveis, factures pendents de rebre o de formalitzar.
 - 411. Creditors, efectes comercials a pagar.
 - 419. Creditors per operacions en comú.
43. CLIENTS
- 430. Clients.
 - 4300. Clients (euros).
 - 4304. Clients (moneda estrangera).
 - 4309. Clients, factures pendents de formalitzar.
 - 431. Clients, efectes comercials a cobrar.
 - 4310. Efectes comercials en cartera.
 - 4311. Efectes comercials descomptats.
 - 4312. Efectes comercials en gestió de cobrament.
 - 4315. Efectes comercials impagats.
 - 432. Clients, operacions de facturatge.
 - 433. Clients, empreses del grup.
 - 4330. Clients empreses del grup (euros).
 - 4331. Efectes comercials a cobrar, empreses del grup.
 - 4332. Clients empreses del grup, operacions de facturatge.
 - 4334. Clients empreses del grup (moneda estrangera).
 - 4336. Clients empreses del grup de cobrament dubtós.
 - 4337. Envasos i embalatges a retornar a clients, empreses del grup.
 - 4339. Clients empreses del grup, factures pendents de formalitzar.
 - 434. Clients, empreses associades.
 - 435. Clients, altres parts vinculades.
 - 436. Clients de cobrament dubtós.
 - 437. Envasos i embalatges a retornar per clients.
 - 438. Avançaments de clients.
44. DEUTORS DIVERSOS
- 440. Deutors.
 - 4400. Deutors (euros).
 - 4404. Deutors (moneda estrangera).
 - 4409. Deutors, factures pendents de formalitzar.
 - 441. Deutors, efectes comercials a cobrar.
 - 4410. Deutors, efectes comercials en cartera.
 - 4411. Deutors, efectes comercials descomptats.
 - 4412. Deutors, efectes comercials en gestió de cobrament.
 - 4415. Deutors, efectes comercials impagats.
 - 446. Deutors de cobrament dubtós.
 - 449. Deutors per operacions en comú.
46. PERSONAL
- 460. Avançaments de remuneracions.
 - 465. Remuneracions pendents de pagament.
47. ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES
- 470. Hisenda pública, deutora per diversos conceptes.
 - 4700. Hisenda pública, deutora per IVA.
 - 4708. Hisenda pública, deutora per subvencions concedides.
 - 4709. Hisenda pública, deutora per devolució d'impostos.
 - 471. Organismes de la Seguretat Social, deutors.
 - 472. Hisenda pública, IVA suportat.
 - 473. Hisenda pública, retencions i pagaments a compte.
 - 474. Actius per impost diferit.
 - 4740. Actius per diferències temporànies deduïbles.
 - 4742. Drets per deduccions i bonificacions pendents d'aplicar.
 - 4745. Crèdit per pèrdues a compensar de l'exercici.
 - 475. Hisenda pública, creditora per conceptes fiscals.
 - 4750. Hisenda pública, creditora per IVA.
 - 4751. Hisenda pública, creditora per retencions practicades.
 - 4752. Hisenda pública, creditora per impost sobre societats.
 - 4758. Hisenda pública, creditora per subvencions a reintegrar.
 - 476. Organismes de la Seguretat Social, creditors.
 - 477. Hisenda pública, IVA repercutit.
 - 479. Passius per diferències temporànies imposables.
48. AJUSTOS PER PERIODIFICACIÓ
- 480. Despeses anticipades.
 - 485. Ingressos anticipats.
49. DETERIORAMENT DE VALOR DE CRÈDITS COMERCIALS I PROVISIONS A CURTTERMINI
- 490. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials.
 - 493. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb parts vinculades.
 - 4933. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb empreses del grup.
 - 4934. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb empreses associades.
 - 4935. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb altres parts vinculades.
 - 499. Provisiones per operacions comercials.
 - 4994. Provisió per contractes onerosos.
 - 4999. Provisió per a altres operacions comercials.

Grup 5

COMPTES FINANCERS

50. EMPRÈSTITS, DEUTES AMB CARACTERÍSTIQUES ESPECIALS I ALTRES EMISSIONS ANÀLOGUES A CURTTERMINI
- 500. Obligacions i bons a curt termini.
 - 502. Accions o participacions a curt termini considerades com a passius financers.
 - 505. Deutes representats en altres valors negociables a curt termini.
 - 506. Interessos a curt termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues.
 - 507. Dividends d'accions o participacions considerades com a passius financers.
 - 509. Valors negociables amortitzats.
 - 5090. Obligacions i bons amortitzats.
 - 5095. Altres valors negociables amortitzats.
51. DEUTES A CURTTERMINI AMB PARTS VINCULADES
- 510. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit vinculades.
 - 5103. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit, empreses del grup.
 - 5104. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit, empreses associades.
 - 5105. Deutes a curt termini amb altres entitats de crèdit vinculades.
 - 511. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, parts vinculades.
 - 5113. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, empreses del grup.
 - 5114. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, empreses associades.
 - 5115. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, altres parts vinculades.
 - 512. Creditors per arrendament financer a curt termini, parts vinculades.
 - 5123. Creditors per arrendament financer a curt termini, empreses del grup.
 - 5124. Creditors per arrendament financer a curt termini, empreses associades.
 - 5125. Creditors per arrendament financer a curt termini, altres parts vinculades.
 - 513. Altres deutes a curt termini amb parts vinculades.
 - 5133. Altres deutes a curt termini amb empreses del grup.
 - 5134. Altres deutes a curt termini amb empreses associades.
 - 5135. Altres deutes a curt termini amb altres parts vinculades.
 - 514. Interessos a curt termini de deutes amb parts vinculades.
 - 5143. Interessos a curt termini de deutes, empreses del grup.
 - 5144. Interessos a curt termini de deutes, empreses associades.
 - 5145. Interessos a curt termini de deutes, altres parts vinculades.
52. DEUTES A CURTTERMINI PER PRÉSTECES REBUTS I ALTRES CONCEPTES
- 520. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit.
 - 5200. Préstecs a curt termini d'entitats de crèdit.
 - 5201. Deutes a curt termini per crèdit disposat.
 - 5208. Deutes per efectes descomptats.
 - 5209. Deutes per operacions de facturatge.
 - 521. Deutes a curt termini.
 - 522. Deutes a curt termini transformables en subvencions, donacions i llegats.
 - 523. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini.
 - 524. Creditors per arrendament financer a curt termini.
 - 525. Efectes a pagar a curt termini.
 - 526. Dividend actiu a pagar.
 - 527. Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit.
 - 528. Interessos a curt termini de deutes.
 - 529. Provisions a curt termini.
 - 5291. Provisió a curt termini per a impostos.
 - 5292. Provisió a curt termini per a altres responsabilitats.
 - 5293. Provisió a curt termini per desmantellament, retirament o rehabilitació de l'immobilitzat.
 - 5295. Provisió a curt termini per a actuacions mediambientals.
53. INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI EN PARTS VINCULADES
- 530. Participacions a curt termini en parts vinculades.
 - 5303. Participacions a curt termini, en empreses del grup.
 - 5304. Participacions a curt termini, en empreses associades.
 - 5305. Participacions a curt termini, en altres parts vinculades.
 - 531. Valors representatius de deute a curt termini de parts vinculades.
 - 5313. Valors representatius de deute a curt termini d'empreses del grup.
 - 5314. Valors representatius de deute a curt termini d'empreses associades.
 - 5315. Valors representatius de deute a curt termini d'altres parts vinculades.
 - 532. Crèdits a curt termini a parts vinculades.
 - 5323. Crèdits a curt termini a empreses del grup.
 - 5324. Crèdits a curt termini a empreses associades.
 - 5325. Crèdits a curt termini a altres parts vinculades.
 - 533. Interessos a curt termini de valors representatius de deute de parts vinculades.
 - 5333. Interessos a curt termini de valors representatius de deute en empreses del grup.

- 5334. Interessos a curt termini de valors representatius de deute en empreses associades.
- 5335. Interessos a curt termini de valors representatius de deute en altres parts vinculades.
- 534. Interessos a curt termini de crèdits a parts vinculades.
 - 5343. Interessos a curt termini de crèdits a empreses del grup.
 - 5344. Interessos a curt termini de crèdits a empreses associades.
 - 5345. Interessos a curt termini de crèdits a altres parts vinculades.
- 535. Dividend a cobrar d'inversions financeres en parts vinculades.
 - 5353. Dividend a cobrar d'empreses del grup.
 - 5354. Dividend a cobrar d'empreses associades.
 - 5355. Dividend a cobrar d'altres parts vinculades.
- 539. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en parts vinculades.
 - 5393. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en empreses del grup.
 - 5394. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en empreses associades.
 - 5395. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en altres parts vinculades.
- 54. ALTRES INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI
 - 540. Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni.
 - 541. Valors representatius de deute a curt termini.
 - 542. Crèdits a curt termini.
 - 543. Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat.
 - 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.
- 55. ALTRES COMPTES NO BANCARIS
 - 550. Titular de l'explotació.
 - 551. Compte corrent amb socis i administradors.
 - 552. Compte corrent amb altres persones i entitats vinculades.
 - 5523. Compte corrent amb empreses del grup.
 - 5524. Compte corrent amb empreses associades.
 - 5525. Compte corrent amb altres parts vinculades.
 - 554. Compte corrent amb unions temporals d'empreses i comunitats de béns.
 - 555. Partides pendents d'aplicació.
 - 556. Desemborsaments exigits sobre participacions en el patrimoni net.
 - 5563. Desemborsaments exigits sobre participacions, empreses del grup.
 - 5564. Desemborsaments exigits sobre participacions, empreses associades.
 - 5565. Desemborsaments exigits sobre participacions, altres parts vinculades.
 - 5566. Desemborsaments exigits sobre participacions d'altres empreses.
 - 557. Dividend actiu a compte.
 - 558. Socis per desemborsaments exigits.
 - 5580. Socis per desemborsaments exigits sobre accions o participacions ordinàries.
 - 5585. Socis per desemborsaments exigits sobre accions o participacions considerades com a passius financers.
 - 559. Derivats financers a curt termini.
 - 5590. Actius per derivats financers a curt termini.
 - 5595. Passius per derivats financers a curt termini.
- 56. FIANCES I DIPÒSITS REBUTS I CONSTITUÏTS A CURTTERMINI 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. Interessos pagats per endavant.
 - 568. Interessos cobrats per endavant.
- 57. TRESORERIA
 - 570. Caixa, euros.
 - 571. Caixa, moneda estrangera.
 - 572. Bancs i institucions de crèdit c/c vista, euros.
 - 573. Bancs i institucions de crèdit c/c vista, moneda estrangera.
 - 574. Bancs i institucions de crèdit, comptes d'estalvis, euros.
 - 575. Bancs i institucions de crèdit, comptes d'estalvis, moneda estrangera.
 - 576. Inversions a curt termini de gran liquiditat.
- 59. DETERIORAMENT DEL VALOR D'INVERSIONS FINANCERES A CURTTERMINI
 - 593. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en parts vinculades.
 - 5933. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en empreses del grup.
 - 5934. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en empreses associades.
 - 5935. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en altres parts vinculades.

- 594. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini de parts vinculades.
- 5943. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'empreses del grup.
- 5944. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'empreses associades.
- 5945. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'altres parts vinculades.
- 595. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a parts vinculades.
- 5953. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a empreses del grup.
- 5954. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a empreses associades.
- 5955. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a altres parts vinculades.
- 596. Deteriorament de valor de participacions a curt termini.
- 597. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini.
- 598. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini.

Grup 6

COMPRES I DESPESES

60. COMPRES

- 600. Compres de mercaderies.
- 601. Compres de primeres matèries.
- 602. Compres d'altres aprovisionaments.
- 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 empreses.
- 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 de l'exercici.
- 621. Arrendaments i cànon.
- 622. Reparacions i conservació.
- 623. Serveis de professionals independents.
- 624. Transports.
- 625. Primes d'assegurances.
- 626. Serveis bancaris i similars.
- 627. Publicitat, propaganda i relacions públiques.
- 628. Subministraments.
- 629. Altres serveis.

63. TRIBUTS

- 630. Impost sobre beneficis.
- 6300. Impost corrent.
- 6301. Impost diferit.
- 631. Altres tributs.
- 633. Ajustos negatius en la imposició sobre beneficis.
- 634. Ajustos negatius en la imposició indirecta.
- 6341. Ajustos negatius en IVA d'actiu corrent.
- 6342. Ajustos negatius en IVA d'inversions.
- 636. Devolució d'impostos.
- 638. Ajustos positius en la imposició sobre beneficis.
- 639. Ajustos positius en la imposició indirecta.
- 6391. Ajustos positius en IVA d'actiu corrent.
- 6392. Ajustos positius en IVA d'inversions.

64. DESPESES DE PERSONAL

- 640. Sous i salaris.
- 641. Indemnitzacions.
- 642. Seguretat Social a càrrec de l'empresa.
- 649. Altres despeses socials.

65. ALTRES DESPESES DE GESTIÓ

- 650. Pèrdues de crèdits comercials incobrables.
- 651. Resultats d'operacions en comú.
- 6510. Benefici transferit (gestor).
- 6511. Pèrdua suportada (particip o associat no gestor).
- 659. Altres pèrdues en gestió corrent.

66. DESPESES FINANCERES

- 660. Despeses financeres per actualització de provisions.
- 661. Interessos d'obligacions i bons.
- 6610. Interessos d'obligacions i bons a llarg termini, empreses del grup.
- 6611. Interessos d'obligacions i bons a llarg termini, empreses associades.
- 6612. Interessos d'obligacions i bons a llarg termini, altres parts vinculades.
- 6613. Interessos d'obligacions i bons a llarg termini, altres empreses.
- 6615. Interessos d'obligacions i bons a curt termini, empreses del grup.

- 6616. Interessos d'obligacions i bons a curt termini, empreses associades.
- 6617. Interessos d'obligacions i bons a curt termini, altres parts vinculades.
- 6618. Interessos d'obligacions i bons a curt termini, altres empreses.
- 662. Interessos de deutes.
 - 6620. Interessos de deutes, empreses del grup.
 - 6621. Interessos de deutes, empreses associades.
 - 6622. Interessos de deutes, altres parts vinculades.
 - 6623. Interessos de deutes amb entitats de crèdit.
 - 6624. Interessos de deutes, altres empreses.
- 663. Pèrdues per valoració d'actius i passius financers pel seu valor raonable.
- 664. Despeses per dividendes d'accions o participacions considerades com a passius financers.
 - 6640. Dividendes de passius, empreses del grup.
 - 6641. Dividendes de passius, empreses associades.
 - 6642. Dividendes de passius, altres parts vinculades.
 - 6643. Dividendes de passius, altres empreses.
- 665. Interessos per descompte d'efectes i operacions de facturatge.
 - 6650. Interessos per descompte d'efectes en entitats de crèdit del grup.
 - 6651. Interessos per descompte d'efectes en entitats de crèdit associades.
 - 6652. Interessos per descompte d'efectes en altres entitats de crèdit vinculades.
 - 6653. Interessos per descompte d'efectes en altres entitats de crèdit.
 - 6654. Interessos per operacions de facturatge amb entitats de crèdit del grup.
 - 6655. Interessos per operacions de facturatge amb entitats de crèdit associades.
 - 6656. Interessos per operacions de facturatge amb altres entitats de crèdit vinculades.
 - 6657. Interessos per operacions de facturatge amb altres entitats de crèdit.
- 666. Pèrdues en participacions i valors representatius de deute.
 - 6660. Pèrdues en valors representatius de deute a llarg termini, empreses del grup.
 - 6661. Pèrdues en valors representatius de deute a llarg termini, empreses associades.
 - 6662. Pèrdues en valors representatius de deute a llarg termini, altres parts vinculades.
 - 6663. Pèrdues en participacions i valors representatius de deute a llarg termini, altres empreses.
 - 6665. Pèrdues en participacions i valors representatius de deute a curt termini, empreses del grup.
 - 6666. Pèrdues en participacions i valors representatius de deute a curt termini, empreses associades.
 - 6667. Pèrdues en valors representatius de deute a curt termini, altres parts vinculades.
 - 6668. Pèrdues en valors representatius de deute a curt termini, altres empreses.
- 667. Pèrdues de crèdits no comercials.
 - 6670. Pèrdues de crèdits a llarg termini, empreses del grup.
 - 6671. Pèrdues de crèdits a llarg termini, empreses associades.
 - 6672. Pèrdues de crèdits a llarg termini, altres parts vinculades.
 - 6673. Pèrdues de crèdits a llarg termini, altres empreses.
 - 6675. Pèrdues de crèdits a curt termini, empreses del grup.
 - 6676. Pèrdues de crèdits a curt termini, empreses associades.
 - 6677. Pèrdues de crèdits a curt termini, altres parts vinculades.
 - 6678. Pèrdues de crèdits a curt termini, altres empreses.
- 668. Diferències negatives de canvi.
- 669. Altres despeses financeres.
- 67. PÈRDUES PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS I DESPESES EXCEPCIONALS
 - 670. Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible.
 - 671. Pèrdues procedents de l'immobilitzat material.
 - 672. Pèrdues procedents de les inversions immobiliàries.
 - 673. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini en parts vinculades.
 - 6733. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, empreses del grup.
 - 6734. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, empreses associades.
 - 6735. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, altres parts vinculades.
 - 675. Pèrdues per operacions amb obligacions pròpies.
 - 678. Despeses excepcionals.
- 68. DOTACIONS PER A AMORTITZACIONS
 - 680. Amortització de l'immobilitzat intangible.
 - 681. Amortització de l'immobilitzat material.
 - 682. Amortització de les inversions immobiliàries.
- 69. PÈRDUES PER DETERIORAMENT I ALTRES DOTACIONS
 - 690. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat intangible.
 - 691. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material.
 - 692. Pèrdues per deteriorament de les inversions immobiliàries.
 - 693. Pèrdues per deteriorament d'existències.

- 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.
 - 694. Pèrdues per deteriorament de crèdits per operacions comercials.
 - 695. Dotació a la provisió per operacions comercials.
 - 6954. Dotació a la provisió per contractes onerosos.
 - 6959. Dotació a la provisió per a altres operacions comercials.
 - 696. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute a llarg termini.
 - 6960. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, empreses del grup.
 - 6961. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, empreses associades.
 - 6962. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, altres parts vinculades.
 - 6963. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, altres empreses.
 - 6965. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a llarg termini, empreses del grup.
 - 6966. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a llarg termini, empreses associades.
 - 6967. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a llarg termini, altres parts vinculades.
 - 6968. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a llarg termini, d'altres empreses.
 - 697. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini.
 - 6970. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini, empreses del grup.
 - 6971. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini, empreses associades.
 - 6972. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini, altres parts vinculades.
 - 6973. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini, altres empreses.
 - 698. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute a curt termini.
 - 6980. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a curt termini, empreses del grup.
 - 6981. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a curt termini, empreses associades.
 - 6985. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, empreses del grup.
 - 6986. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, empreses associades.
 - 6987. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, altres parts vinculades.
 - 6988. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, d'altres empreses.
 - 699. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini.
 - 6990. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini, empreses del grup.
 - 6991. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini, empreses associades.
 - 6992. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini, altres parts vinculades.
 - 6993. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini, altres empreses.
- Grup 7**
- VENDES I INGRESSOS
- 70. VENDES DE MERCADERIES, DE PRODUCCIÓ PRÒPIA, DE SERVEIS, ETC.
 - 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.
 - 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 vendes de 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 productes 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.
73. TREBALLS REALITZATS PER A L'EMPRESA
- 730. Treballs realitzats per a l'immobilitzat intangible.
 - 731. Treballs realitzats per a l'immobilitzat material.
 - 732. Treballs realitzats en inversions immobiliàries.
 - 733. Treballs realitzats per a l'immobilitzat material en curs.
74. SUBVENCIONS, DONACIONS I LLEGATS
- 740. Subvencions, donacions i llegats a l'explotació.
 - 746. Subvencions, donacions i llegats de capital transferits al resultat de l'exercici.
 - 747. Altres subvencions, donacions i llegats transferits al resultat de l'exercici.
75. ALTRES INGRESSOS DE GESTIÓ
- 751. Resultats d'operacions en comú.
 - 7510. Pèrdua transferida (gestor).
 - 7511. Benefici atribuït (particip o associat no gestor).
 - 752. Ingressos per arrendaments.
 - 753. Ingressos de propietat industrial cedida en explotació.
 - 754. Ingressos per comissions.
 - 755. Ingressos per serveis al personal.
 - 759. Ingressos per serveis diversos.
76. INGRESSOS FINANCERS
- 760. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni.
 - 7600. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni, empreses del grup.
 - 7601. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni, empreses associades.
 - 7602. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni, altres parts vinculades.
 - 7603. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni, altres empreses.
 - 761. Ingressos de valors representatius de deute.
 - 7610. Ingressos de valors representatius de deute, empreses del grup.
 - 7611. Ingressos de valors representatius de deute, empreses associades.
 - 7612. Ingressos de valors representatius de deute, altres parts vinculades.
 - 7613. Ingressos de valors representatius de deute, altres empreses.
- 762. Ingressos de crèdits.
 - 7620. Ingressos de crèdits a llarg termini.
 - 76200. Ingressos de crèdits a llarg termini, empreses del grup.
 - 76201. Ingressos de crèdits a llarg termini, empreses associades.
 - 76202. Ingressos de crèdits a llarg termini, altres parts vinculades.
 - 76203. Ingressos de crèdits a llarg termini, altres empreses.
 - 7621. Ingressos de crèdits a curt termini.
 - 76210. Ingressos de crèdits a curt termini, empreses del grup.
 - 76211. Ingressos de crèdits a curt termini, empreses associades.
 - 76212. Ingressos de crèdits a curt termini, altres parts vinculades.
 - 76213. Ingressos de crèdits a curt termini, altres empreses.
 - 763. Beneficis per valoració d'actius i passius financers pel seu valor raonable.
 - 766. Beneficis en participacions i valors representatius de deute.
 - 7660. Beneficis en valors representatius de deute a llarg termini, empreses del grup.
 - 7661. Beneficis en valors representatius de deute a llarg termini, empreses associades.
 - 7662. Beneficis en valors representatius de deute a llarg termini, altres parts vinculades.
 - 7663. Beneficis en participacions i valors representatius de deute a llarg termini, altres empreses.
 - 7665. Beneficis en participacions i valors representatius de deute a curt termini, empreses del grup.
 - 7666. Beneficis en participacions i valors representatius de deute a curt termini, empreses associades.
 - 7667. Beneficis en valors representatius de deute a curt termini, altres parts vinculades.
 - 7668. Beneficis en valors representatius de deute a curt termini, altres empreses.
 - 768. Diferències positives de canvi.
 - 769. Altres ingressos financers.
77. BENEFICIS PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS 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. Beneficis procedents de participacions a llarg termini en parts vinculades.
 - 7733. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, empreses del grup.

7734. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, empreses associades.
7735. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, altres parts vinculades.
775. Beneficis per operacions amb obligacions pròpies.
778. Ingressos excepcionals.
79. EXCESSOS I APLICACIONS DE PROVISIONS I DE PÈRDUES PER DETERIORAMENT
790. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat intangible.
791. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material.
792. Reversió del deteriorament de les inversions immobiliàries.
793. Reversió del deteriorament d'existències.
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.
794. Reversió del deteriorament de crèdits per operacions comercials.
795. Excés de provisions.
7951. Excés de provisió per a impostos.
7952. Excés de provisió per a altres responsabilitats.
7954. Excés de provisió per operacions comercials.
79544. Excés de provisió per contractes onerosos.
79549. Excés de provisió per a altres operacions comercials.
7955. Excés de provisió per a actuacions mediambientals.
796. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute a llarg termini.
7960. Reversió del deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, empreses del grup.
7961. Reversió del deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, empreses associades.
7962. Reversió del deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, altres parts vinculades.
7963. Reversió del deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, altres empreses.
7965. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute a llarg termini, empreses del grup.
7966. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute a llarg termini, empreses associades.
7967. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute a llarg termini, altres parts vinculades.
7968. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute a llarg termini, altres empreses.
797. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini.
7970. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini, empreses del grup.
7971. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini, empreses associades.
7972. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini, altres parts vinculades.
7973. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini, altres empreses.
798. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute a curt termini.
7980. Reversió del deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a curt termini, empreses del grup.
7981. Reversió del deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a curt termini, empreses associades.
7985. Reversió del deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, empreses del grup.
7986. Reversió del deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, empreses associades.
7987. Reversió del deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, altres parts vinculades.
7988. Reversió del deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, altres empreses.
799. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini.
7990. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini, empreses del grup.
7991. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini, empreses associades.
7992. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini, altres parts vinculades.
7993. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini, altres empreses.

CINQUENA PART

DEFINICIONS I RELACIONS COMPTABLES

Grup 1

FINANÇAMENT BÀSIC

Comprèn el patrimoni net i el finançament aliè a llarg termini de l'empresa destinats, en general, a finançar l'actiu no corrent i a cobrir un marge raonable del corrent; també inclou situacions transitòries de finançament.

En particular, s'han d'aplicar les regles següents:

a) Els passius financers inclosos en aquest grup s'han de classificar, amb caràcter general, als efectes de la seva valoració, en la categoria de «Passius financers a cost amortitzat», llevat dels derivats financers de negociació que s'inclouen en aquest grup quan la seva liquidació sigui superior a un any.

b) La diferència entre el valor pel qual es reconeixen inicialment els passius financers i el seu valor de reemborsament s'ha de registrar com un abonament (o, quan sigui procedent, com un càrrec) en el compte on estigui registrat el passiu financer amb càrrec (o abonament) al compte del subgrup 66 que correspongui segons la naturalesa de l'instrument.

10. CAPITAL

- 100. Capital social.
- 101. Fons social.
- 102. Capital.
- 103. Socis per desemborsaments no exigits.
 - 1030. Socis per desemborsaments no exigits, capital social.
 - 1034. Socis per desemborsaments no exigits, capital pendent d'inscripció.
- 104. Socis per aportacions no dineràries pendents.
 - 1040. Socis per aportacions no dineràries pendents, capital social.
 - 1044. Socis per aportacions no dineràries pendents, capital pendent d'inscripció.
- 108. Accions o participacions pròpies en situacions especials.
- 109. Accions o participacions pròpies per a reducció de capital.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el patrimoni net del balanç, formant part dels fons propis, amb les excepcions establertes en els comptes 103 i 104.

100. Capital social

Capital escripturat en les societats que revesteixin forma mercantil, excepte quan atenent les característiques econòmiques de l'emissió s'hagi de comptabilitzar com a passiu financer.

Fins al moment de la seva inscripció registral i tractant-se de societats anònimes, societats de responsabilitat limitada i comanditàries per accions, l'emissió i subscripció o assumptió, d'accions o participacions, respectivament, s'ha de registrar de conformitat amb el que disposa el subgrup 19.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pel capital inicial i les successives ampliacions, en el moment de la seva inscripció en el Registre Mercantil, amb càrrec al compte 194.

b) S'ha de carregar per les reduccions d'aquest i en extingir-se la societat.

101. Fons social

Capital de les entitats sense forma mercantil.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 100.

102. Capital

Correspon a les empreses individuals.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Pel capital inicial.

a₂) Pels resultats positius capitalitzats, amb càrrec al compte 129.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la cessió dels negocis o el seu cessament.

b₂) Pels resultats negatius que no es carreguin per al seu sanejament en el compte 121, amb abonament al compte 129.

c) S'ha d'abonar o carregar, al final de l'exercici, pel saldo del compte 550, amb càrrec o abonament a l'esmentat compte.

103. Socis per desemborsaments no exigits

Capital social escripturat pendent de desemborsament no exigut als socis o accionistes, excepte els desemborsaments no exigits corresponents als instruments financers la qualificació comptable dels quals sigui la de passiu financer.

Han de figurar en el patrimoni net, amb signe negatiu, minorant la partida de capital social, excepte les quantitats que corresponguin a capital emès pendent d'inscripció, que han de figurar minorant la partida del passiu corrent en què s'inclou aquest.

1030. Socis per desemborsaments no exigits, capital social

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal no desemborsat de les accions subscrietes o participacions en el moment de la inscripció en el Registre Mercantil, amb abonament al compte 1034.

b) S'ha d'abonar a mesura que es vagin exigint els desemborsaments, amb càrrec al compte 5580.

1034. Socis per desemborsaments no exigits, capital pendent d'inscripció

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal no desemborsat de les accions subscrietes o participacions assumides, amb abonament, generalment, al compte 190 o 192.

b) S'ha d'abonar en el moment de la inscripció en el Registre Mercantil, amb càrrec al compte 1030.

104. Socis per aportacions no dineràries pendents

Capital social escripturat pendent de desemborsament que correspon a aportacions no dineràries, excepte les aportacions pendents que corresponguin a instruments financers la qualificació comptable dels quals sigui la de passiu financer.

Han de figurar en el patrimoni net, amb signe negatiu, minorant la partida de capital social, excepte les quantitats que corresponguin a capital emès pendent d'inscripció, que han de figurar minorant la partida del passiu corrent en què s'inclou aquest.

1040. Socis per aportacions no dineràries pendents, capital social

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal no desemborsat de les accions subscrietes o participacions en el moment de la seva inscripció en el Registre Mercantil, amb abonament al compte 1044.

b) S'ha d'abonar quan es realitzin els desemborsaments, amb càrrec als comptes representatius dels béns no dineraris aportats.

1044. Socis per aportacions no dineràries pendents, capital pendent d'inscripció

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal no desemborsat de les accions subscrietes o participacions assumides, amb abonament, generalment, al compte 190 o 192.

b) S'ha d'abonar en el moment de la inscripció en el Registre Mercantil, amb càrrec al compte 1040.

108. *Accions o participacions pròpies en situacions especials*

Accions o participacions pròpies adquirides per l'empresa (secció quarta del capítol IV del Text refós de la Llei de societats anònimes i de la Llei de societats de responsabilitat limitada).

Han de figurar en el patrimoni net, amb signe negatiu. El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import de l'adquisició de les accions o participacions, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'alienació de les accions o participacions, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57. La diferència entre la quantitat obtinguda en l'alienació de les accions o participacions pròpies i el seu valor comptable s'ha de carregar o abonar, segons que correspongui, a comptes del subgrup 11.

b₂) Per la reducció de capital, amb càrrec al compte 100 per l'import del nominal de les accions o participacions. La diferència entre l'import d'adquisició de les accions o participacions i el seu valor nominal s'ha de carregar o abonar, segons que correspongui, a comptes del subgrup 11.

109. *Accions o participacions pròpies per a reducció de capital*

Accions o participacions pròpies adquirides per l'empresa en execució d'un acord de reducció de capital adoptat per la Junta General (article 170 del Text refós de la Llei de societats anònimes i article 40 de la Llei de societats de responsabilitat limitada).

Han de figurar en el patrimoni net, amb signe negatiu.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import de l'adquisició de les accions o participacions, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar per la reducció de capital, amb càrrec al compte 100, per l'import del nominal de les accions o participacions. La diferència entre l'import d'adquisició de les accions o participacions i el seu valor nominal s'ha de carregar o abonar, segons que correspongui, a comptes del subgrup 11.

11. RESERVES

110. Prima d'emissió o assumptió.

112. Reserva legal.

113. Reserves voluntàries.

114. Reserves especials.

1140. Reserves per a accions o participacions de la societat dominant.

1141. Reserves estatutàries.

1142. Reserva per capital amortitzat.

1144. Reserves per accions pròpies acceptades en garantia.

118. Aportacions de socis o propietaris.

119. Diferències per ajust del capital a euros.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el patrimoni net del balanç, formant part dels fons propis.

110. *Prima d'emissió o assumptió*

Aportació realitzada pels accionistes o socis en el cas d'emissió i col·locació d'accions o participacions a un preu superior al seu valor nominal. En particular, inclou les diferències que puguin sorgir entre els valors d'escriptura i els valors pels quals s'han de registrar els béns rebuts en concepte d'aportació no dinerària, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, amb càrrec, generalment, al compte 194.

b) S'ha de carregar per la disposició que es pugui realitzar de la prima.

112. *Reserva legal*

Aquest compte ha de registrar la reserva que estableix l'article 214 del Text refós de la Llei de societats anònimes.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, generalment, amb càrrec al compte 129.

b) S'ha de carregar per la disposició que es faci d'aquesta reserva.

113. *Reserves voluntàries*

Són les constituïdes lliurement per l'empresa.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 112, sense perjudici del que s'indica als paràgrafs següents:

Quan es produeixi un canvi de criteri comptable o l'esmena d'un error, l'ajust per l'efecte acumulat calculat a l'inici de l'exercici, de les variacions dels elements patrimonials afectats per l'aplicació retroactiva del nou criteri o la correcció de l'error, s'ha d'imputar a reserves de lliure disposició. Amb caràcter general, s'ha d'imputar a les reserves voluntàries, i s'han de registrar de la manera següent:

a) S'ha d'abonar per l'import resultant de l'efecte net creditor dels canvis experimentats per l'aplicació d'un nou criteri comptable comparat amb l'antic o per la correcció de l'error, amb càrrec i abonament, si s'escau, als respectius comptes representatius dels elements patrimonials afectats per aquest fet, incloent-hi els relacionats amb la comptabilització de l'efecte impositiu de l'ajust.

b) S'ha de carregar per l'import resultant de l'efecte net deutor dels canvis experimentats per l'aplicació d'un nou criteri comptable comparat amb l'antic o per la correcció d'un error comptable, amb abonament o càrrec, si s'escau, als respectius comptes representatius dels elements patrimonials afectats per aquest fet, incloent-hi els relacionats amb la comptabilització de l'efecte impositiu de l'ajust.

Les despeses de transacció d'instruments de patrimoni propi s'han d'imputar a reserves de lliure disposició. Amb caràcter general, s'han d'imputar a les reserves voluntàries, i s'han de registrar de la manera següent:

a) S'ha de carregar per l'import de les despeses, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar per la despesa per impost sobre beneficis en relació amb les despeses de transacció, amb càrrec al corresponent compte del subgrup 47.

114. Reserves especials

Les establertes per qualsevol disposició legal amb caràcter obligatori, diferents de les incloses en altres comptes d'aquest subgrup.

En particular, s'hi inclou la reserva per participacions recíproques que estableix l'article 84 del Text refós de la Llei de societats anònimes.

Amb caràcter general, el contingut i moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

1140. Reserves per a accions o participacions de la societat dominant

Les constituïdes obligatòriament en cas d'adquisició d'accions o participacions de la societat dominant i fins que aquestes no siguin alienades (article 79.3a del Text refós de la Llei de societats anònimes i article 40.bis de la Llei de societats de responsabilitat limitada). Aquest compte també ha de recollir, amb el desglossament corresponent en comptes de cinc xifres, les reserves que hagin de ser constituïdes en cas d'acceptació de les accions de la societat dominant en garantia (article 80.1 del Text refós de la Llei de societats anònimes). Mentre durin aquestes situacions les esmentades reserves són indisponibles.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import d'adquisició de les accions o participacions de la societat dominant o per l'import a què ascendeixi la quantitat garantida mitjançant les seves accions, amb càrrec a qualsevol dels comptes de reserves disponibles, o al compte 129.

b) S'ha de carregar, pel mateix import, quan les esmentades accions o participacions s'alienin o quan cessi la garantia, amb abonament al compte 113.

1141. Reserves estatutàries

Són les establertes en els estatuts de la societat.

El seu moviment és anàleg al que s'assenyala per al compte 112.

1142. Reserva per capital amortitzat

Nominal de les accions o participacions de la pròpia empresa adquirides per aquesta i amortitzades amb càrrec a beneficis o a reserves disponibles. També s'hi ha d'incloure el nominal de les accions o participacions de la pròpia empresa amortitzades, si han estat adquirides per aquesta a títol gratuït. La dotació i disponibilitat d'aquest compte es regeix pel que estableix l'article 167.3 del Text refós de la Llei de societats anònimes i 80.4 de la Llei de societats de responsabilitat limitada, respectivament.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec a qualsevol dels comptes de reserves disponibles, o al compte 129.

b) S'ha de carregar per les reduccions que es realitzin d'aquesta.

1144. Reserves per accions pròpies acceptades en garantia

Reserves que hagin de ser constituïdes en cas d'acceptació d'accions pròpies en garantia (article 80.1 del Text refós de la Llei de societats anònimes). Mentre duri aquesta situació, aquestes reserves són indisponibles.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import al qual ascendeixi la quantitat garantida mitjançant accions pròpies, amb càrrec a qualsevol dels comptes de reserves disponibles, o al compte 129.

b) S'ha de carregar, pel mateix import, quan cessi la garantia, amb abonament al compte 113.

118. Aportacions de socis o propietaris

Elements patrimonials lliurats pels socis o propietaris de l'empresa quan actuïn com a tals, en virtut d'operacions no descrites en altres comptes. És a dir, sempre que no constitueixin contraprestació pel lliurament de béns o la prestació de serveis realitzats per l'empresa, ni tinguin la naturalesa de passiu. En particular, inclou les quantitats lliurades pels socis o propietaris per a compensació de pèrdues.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 o als comptes representatius dels béns no dineraris aportats.

b) S'ha de carregar:

b₁) Generalment, amb abonament al compte 121.

b₂) Per la disposició que es pugui realitzar de l'aportació.

119. Diferències per ajust del capital a euros

Diferències originades com a conseqüència de la conversió a euros de la xifra de capital d'acord amb el contingut de la Llei 46/1998, de 17 de desembre, sobre introducció de l'euro.

12. RESULTATS PENDENTS D'APLICACIÓ

120. Romanent.

121. Resultats negatius d'exercicis anteriors.

129. Resultat de l'exercici.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el patrimoni net del balanç, formant part dels fons propis, amb signe positiu o negatiu, segons correspongui.

120. Romanent

Beneficis no repartits ni aplicats específicament a cap altre compte, després de l'aprovació dels comptes anuals i de la distribució de resultats.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 129.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la seva aplicació o disposició, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b₂) Pel seu traspàs, amb abonament, a comptes del subgrup 11.

121. Resultats negatius d'exercicis anteriors

Resultats negatius d'exercicis anteriors.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte 129.

b) S'ha d'abonar amb càrrec al compte o comptes amb què es cancel·li el seu saldo.

L'empresa ha de desenvolupar en comptes de quatre xifres el resultat negatiu de cada exercici.

129. Resultat de l'exercici

Resultat, positiu o negatiu, de l'últim exercici tancat, pendent d'aplicació.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per determinar el resultat de l'exercici, amb càrrec als comptes dels grups 6 i 7 que presentin al final de l'exercici saldo creditor.

a₂) Pel traspàs del resultat negatiu, amb càrrec al compte 121.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per determinar el resultat de l'exercici, amb abonament als comptes dels grups 6 i 7 que presentin al final de l'exercici saldo deutor.

b₂) Quan s'apliqui el resultat positiu conforme a l'acord de distribució del resultat, amb abonament als comptes que corresponguin.

13. SUBVENCIONS, DONACIONS, LLEGATS I ALTRES AJUSTOS EN PATRIMONI NET

130. Subvencions oficials de capital.

131. Donacions i llegats de capital.

132. Altres subvencions, donacions i llegats.

137. Ingressos fiscals a distribuir en diversos exercicis.

1370. Ingressos fiscals per diferències permanents a distribuir en diversos exercicis.

1371. Ingressos fiscals per deduccions i bonificacions a distribuir en diversos exercicis.

Subvencions, donacions i llegats, no reintegrables, atorgats per tercers diferents dels socis o propietaris, rebuts per l'empresa i comptabilitzats directament en el patrimoni net, fins que, de conformitat amb el que preveuen les normes de registre i valoració, es produeixi la seva transferència o imputació al compte de pèrdues i guanys.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el patrimoni net.

130. *Subvencions oficials de capital*

Les concedides per les administracions públiques, tant nacionals com internacionals, per a l'establiment o estructura fixa de l'empresa (actius no corrents) quan no siguin reintegrables, d'acord amb els criteris establerts a les normes de registre i valoració.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per la subvenció concedida a l'empresa amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 47 o 57.

a₂) Pels deutes a llarg termini que es transformen en subvencions, amb càrrec al compte 172.

a₃) Per la despesa per impost diferit vinculat a la subvenció imputada al compte de pèrdues i guanys, amb càrrec al compte 479.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el moment del tancament de l'exercici, per la part de la subvenció imputada al compte de pèrdues i guanys, amb abonament al compte 746.

b₂) Per la quota a ingressar per l'impost sobre beneficis vinculat a la subvenció registrada directament en el patrimoni net, amb abonament al compte 4752.

b₃) Per la despesa per impost diferit associat a la subvenció registrada directament en el patrimoni net, amb abonament al compte 479.

131. *Donacions i llegats de capital*

Les donacions i llegats concedits per empreses o particulars, per a l'establiment o estructura fixa de l'empresa (actius no corrents) quan no siguin reintegrables, d'acord amb els criteris establerts a les normes de registre i valoració.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 130.

132. *Altres subvencions, donacions i llegats*

Les subvencions, donacions i llegats concedits que no figuren en els comptes anteriors, quan no siguin reintegrables, i estiguin pendents d'imputar al resultat d'acord amb els criteris establerts a les normes de registre i valoració. És el cas de les subvencions concedides per finançar programes que generaran despeses futures.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 130.

137. *Ingressos fiscals a distribuir en diversos exercicis*

Avantatges fiscals materialitzats en diferències permanents i deduccions i bonificacions que, pel fet de tenir una naturalesa econòmica assimilable a les subvencions, són objecte d'imputació al compte de pèrdues i guanys en diversos exercicis.

A aquests efectes, les diferències permanents es materialitzen, amb caràcter general, en ingressos que no s'incorporen en la determinació de la base imposable de l'impost sobre beneficis i que no reverteixen en períodes posteriors.

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

1370. Ingressos fiscals per diferències permanents a distribuir en diversos exercicis

a) S'ha d'abonar, generalment, amb càrrec al compte 6301, per l'import de l'efecte impositiu de les diferències permanents a imputar en diversos exercicis.

b) S'ha de carregar, generalment, amb abonament al compte 6301, per la part corresponent a imputar al compte de pèrdues i guanys en l'exercici, de forma correlacionada amb la depreciació de l'actiu que motivi la diferència permanent.

1371. *Ingressos fiscals per deduccions i bonificacions a distribuir en diversos exercicis*

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 1370.

14. PROVISIONS

141. Provisió per a impostos.

142. Provisió per a altres responsabilitats.

143. Provisió per desmantellament, retirament o rehabilitació de l'immobilitzat.

145. Provisió per a actuacions mediambientals.

Obligacions expresses o tàcites a llarg termini, clarament especificades quant a la seva naturalesa, però que, en la data de tancament de l'exercici, són indeterminades quant al seu import exacte o la data en què es produiran.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç.

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 «Provisions a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que represen-

tin les provisions amb venciment a curt termini als comptes de quatre xifres corresponents del compte 529.

141. *Provisió per a impostos*

Import estimat de deutes tributaris el pagament dels quals està indeterminat pel que fa al seu import exacte o a la data en què es produirà, depenent del compliment o no de determinades condicions.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'estimació de la meritació anual, amb càrrec als comptes de despesa corresponents als diferents components que els integren. En particular:

a₁) A comptes del subgrup 63 per la part de la provisió corresponent a la quota de l'exercici.

a₂) A comptes del subgrup 66, pels interessos de demora corresponents a l'exercici.

a₃) Al compte 678, si s'escau, per la sanció associada.

a₄) Al compte 113 per la quota i els interessos corresponents a exercicis anteriors.

b) S'ha de carregar:

b₁) Quan s'apliqui la provisió, amb abonament a comptes del subgrup 47.

b₂) Per l'excés de provisió, amb abonament al compte 7951.

142. *Provisió per a altres responsabilitats*

Passius no financers sorgits per obligacions de quantia indeterminada no incloses en cap dels restants comptes d'aquest subgrup; entre d'altres, les procedents de litigis en curs, indemnitzacions o obligacions derivats d'aval i altres garanties similars a càrrec de l'empresa.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En néixer 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 que corresponguin.

a₂) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, amb càrrec al compte 660.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el moment de la resolució ferma del litigi, o quan es conegui l'import definitiu de la indemnització o el pagament, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b₂) Per l'excés de provisió, amb abonament al compte 7952.

143. *Provisió per desmantellament, retirament o rehabilitació de l'immobilitzat*

Import estimat dels costos de desmantellament o retirament de l'immobilitzat, així com la rehabilitació del lloc sobre el qual s'assenta. L'empresa pot incórrer en aquestes obligacions en el moment d'adquirir l'immobilitzat o per poder utilitzar aquest durant un determinat període de temps.

Quan s'incorri en aquesta obligació en el moment d'adquirir l'immobilitzat o sorgeixi com a conseqüència d'utilitzar l'immobilitzat amb un propòsit diferent de la producció d'existències, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En néixer l'obligació, o per canvis posteriors en el seu import que suposin un increment de la provisió, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 21.

a₂) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, amb càrrec al compte 660.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el moment del tancament de l'exercici, per les disminucions en l'import de la provisió originades per una nova estimació del seu import, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 21.

b₂) Quan s'apliqui la provisió, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

Quan s'incorri en l'obligació com a conseqüència d'haver utilitzat l'immobilitzat per produir existències, el seu moviment ha de ser anàleg a l'assenyalat per al compte 142.

145. *Provisió per a actuacions mediambientals*

Obligacions legals, contractuals o implícites de l'empresa o compromisos adquirits per aquesta, de quantia indeterminada, per prevenir o reparar danys sobre el medi ambient, llevat de les que tinguin l'origen en el desmantellament, retirament o rehabilitació de l'immobilitzat, que s'han de comptabilitzar segons el que estableix el compte 143.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En néixer l'obligació o per canvis posteriors en el seu import que suposin un increment de la provisió, amb càrrec al compte 622 o 623.

a₂) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, amb càrrec al compte 660.

b) S'ha de carregar:

b₁) Quan s'apliqui la provisió, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b₂) Per l'excés de provisió, amb abonament al compte 7955.

15. DEUTES A LLARG TERMINI AMB CARACTERÍSTIQUES ESPECIALS

150. Accions o participacions a llarg termini considerades com a passius financers.

153. Desemborsaments no exigits per accions o participacions considerades com a passius financers.

1533. Desemborsaments no exigits, empreses del grup.

1534. Desemborsaments no exigits, empreses associades.

1535. Desemborsaments no exigits, altres parts vinculades.

1536. Altres desemborsaments no exigits.

154. Aportacions no dineràries pendents per accions o participacions considerades com a passius financers.

1543. Aportacions no dineràries pendents, empreses del grup.

1544. Aportacions no dineràries pendents, empreses associades.

1545. Aportacions no dineràries pendents, altres parts vinculades.

1546. Altres aportacions no dineràries pendents.

Accions o altres participacions en el capital de l'empresa que, atenent les característiques econòmiques de l'emissió, s'hagin de considerar com a passiu financer.

La part dels deutes a llarg termini amb característiques especials que tingui venciment a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf «Deutes amb característiques especials a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin aquests deutes a llarg termini amb venciment a curt termini al compte 502.

150. *Accions o participacions a llarg termini considerades com a passius financers*

Capital social escripturat i, si s'escau, prima d'emissió o assumptió en les societats que revesteixin forma mercantil que, atenent les característiques de l'emissió, s'hagi de comptabilitzar com a passiu financer. En particular, determinades accions rescatables i accions o participacions sense vot.

Han de figurar en el passiu no corrent del balanç a l'epígraf «Deutes amb característiques especials a llarg termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pel capital inicial i les successives ampliacions, en el moment de la seva inscripció en el Registre Mercantil, amb càrrec al compte 199.

b) S'ha de carregar per la cancel·lació o reduccions d'aquest i en extingir-se la societat, una vegada transcorregut el període de liquidació.

153. *Desemborsaments no exigits per accions o participacions considerades com a passius financers*

Capital social escripturat no exigít corresponent als instruments financers la qualificació comptable dels quals sigui la de passiu financer.

Han de figurar en el passiu no corrent de balanç amb signe negatiu, minorant l'epígraf «Deutes amb característiques especials a llarg termini».

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

1533/1534/1535/1536

a) S'han de carregar pel valor nominal no desemborsat de les accions subscrietes o participacions assumides, amb abonament, generalment, als comptes 195 o 197.

b) S'han d'abonar pels desemborsaments exigits, amb càrrec al compte 5585.

154. *Aportacions no dineràries pendents per accions o participacions considerades com a passius financers*

Capital social escripturat pendent de desemborsament per aportacions no dineràries, corresponent als instruments financers la qualificació comptable dels quals sigui la de passiu financer.

Han de figurar en el passiu no corrent del balanç, amb signe negatiu, minorant l'epígraf «Deutes amb característiques especials a llarg termini».

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

1543/1544/1545/1546

a) S'han de carregar pel valor nominal no desemborsat de les accions subscrietes o participacions assumides, amb abonament, generalment, als comptes 195 o 197.

b) S'han d'abonar quan es realitzin els desemborsaments, amb càrrec als comptes representatius dels béns no dineraris aportats.

16. DEUTES A LLARG TERMINI AMB PARTS VINCULADES

160. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit vinculades.

1603. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit, empreses del grup.

1604. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit, empreses associades.

1605. Deutes a llarg termini amb altres entitats de crèdit vinculades.

161. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, parts vinculades.

1613. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, empreses del grup.

1614. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, empreses associades.

1615. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, altres parts vinculades.

162. Creditors per arrendament financer a llarg termini, parts vinculades.

1623. Creditors per arrendament financer a llarg termini, empreses de grup.

1624. Creditors per arrendament financer a llarg termini, empreses associades.

1625. Creditors per arrendament financer a llarg termini, altres parts vinculades.

163. Altres deutes a llarg termini amb parts vinculades.

1633. Altres deutes a llarg termini, empreses del grup.

1634. Altres deutes a llarg termini, empreses associades.

1635. Altres deutes a llarg termini, amb altres parts vinculades.

Deutes el venciment dels quals es produirà en un termini superior a un any, contrets amb empreses del grup, multigrup, associades i altres parts vinculades, inclosos els interessos meritats amb venciment superior a un any. En aquest subgrup s'han de recollir en els comptes de tres xifres o més que es desenvolupin els deutes que per la seva naturalesa hagin de figurar en els subgrups 17 o 18.

En cas que els deutes meritin interessos explícits amb venciment superior a un any, s'han de crear els comptes necessaris per identificar-los, i han de figurar en el balanç a la mateixa partida en la qual s'inclogui el passiu que els genera.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç.

La part dels deutes a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf «Deutes amb empreses del grup i associades a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin els deutes a llarg termini amb venciment a curt termini als comptes corresponents del subgrup 51.

160. *Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit vinculades*

Els contrets amb entitats de crèdit vinculades per préstecs rebuts i altres debits, amb venciment superior a un any.

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

1603/1604/1605

a) S'han d'abonar:

a₁) Quan es formalitzi el deute o préstec, per l'import rebut, minorat, si s'escau, en els costos de la transacció, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'han de carregar pel reintegrament anticipat, total o parcial, amb abonament, a comptes del subgrup 57.

S'ha d'incloure amb el desenvolupament corresponent en comptes de cinc xifres o més l'import dels deutes a llarg termini per efectes descomptats.

161. *Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, parts vinculades*

Deutes amb parts vinculades en qualitat de subministradors de béns definits en el grup 2, inclosos els formalitzats en efectes de gir, amb venciment superior a un any.

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

1613/1614/1615.

a) S'han d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat dels béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'han de carregar per la cancel·lació anticipada, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

162. *Creditors per arrendament financer a llarg termini, parts vinculades*

Deutes amb venciment superior a un any amb parts vinculades en qualitat de cedents de l'ús de béns en acords que s'hagin de qualificar d'arrendaments financers en els termes recollits a les normes de registre i valoració.

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

1623/1624/1625

a) S'han d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat del dret d'ús sobre els béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'han de carregar per la cancel·lació anticipada, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

163. *Altres deutes a llarg termini amb parts vinculades*

Els contrets amb parts vinculades per préstecs rebuts i altres dèbits no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment superior a un any.

1633/1634/1635

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és anàleg a l'assenyalat per al compte 160.

17. DEUTES A LLARG TERMINI PER PRÉSTECES REBUTS, EMPRÈSTITS 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, donacions i llegats.

173. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini.

174. Creditors per arrendament financer a llarg termini.

175. Efectes a pagar a llarg termini.

176. Passius per derivats financers a llarg termini.

177. Obligacions i bons.

179. Deutes representats en altres valors negociables.

Finançament aliè a llarg termini contret amb tercers que no tinguin la qualificació de parts vinculades, incloent-hi els interessos meritats amb venciment superior a un any. L'emissió i subscripció dels valors negociables s'ha de registrar en la forma que les empreses considerin convenient mentre els valors es troben en període de subscripció.

En cas que els deutes meritin interessos explícits amb venciment superior a un any, s'han de crear els comptes necessaris per identificar-los, i han de figurar en el balanç a la mateixa partida en què s'inclouï el passiu que els genera.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç.

La part dels deutes a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf «Deutes a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin els deutes a llarg termini amb venciment a curt termini als comptes corresponents dels subgrups 50 i 52.

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:

a₁) Quan es formalitzi el deute o préstec, per l'import rebut, minorat, si s'escau, en els costos de la transacció, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar pel reintegrament anticipat, total o parcial, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

S'ha d'incloure, amb el desenvolupament corresponent en comptes de quatre xifres o més, l'import dels deutes per efectes descomptats.

171. *Deutes a llarg termini*

Els contrets amb tercers per préstecs rebuts i altres dèbits no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Quan es formalitzi el deute o préstec, per l'import rebut, minorat, si s'escau, en els costos de la transacció, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per l'acceptació d'efectes a pagar, amb abonament al compte 175.

b₂) Per la cancel·lació anticipada, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

172. Deutes a llarg termini transformables en subvencions, donacions i llegats

Quantitats concedides per les administracions públiques, tant nacionals com internacionals, empreses o particulars amb caràcter de subvenció, donació o llegat reintegrable, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per les quantitats concedides a l'empresa amb càrrec, generalment, a comptes dels subgrups 47 o 57.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per qualsevol circumstància que en determini la reducció total o parcial, d'acord amb els termes de la seva concessió, amb abonament, generalment, al compte 4758.

b₂) Si perd el seu caràcter de reintegrable, amb abonament del seu saldo als comptes 130, 131 o 132 o a comptes del subgrup 74.

173. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini

Deutes amb subministradors de béns definits en el grup 2, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat dels béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per l'acceptació d'efectes a pagar, amb abonament al compte 175.

b₂) Per la cancel·lació anticipada, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

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 d'arrendaments financers en els termes recollits a les normes de registre i valoració.

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat del dret d'ús sobre els béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar per la cancel·lació anticipada, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

175. Efectes a pagar a llarg termini

Deutes contrets per préstecs rebuts i altres debits amb venciment superior a un any, instrumentats mitjançant efectes de gir, inclosos els que tinguin l'origen en subministraments de béns d'immobilitzat.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Quan l'empresa accepti els efectes, amb càrrec, generalment, a comptes d'aquest subgrup.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar pel pagament anticipat dels efectes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

176. Passius per derivats financers a llarg termini

Import corresponent a les operacions amb derivats financers classificats en la cartera de negociació d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, amb valoració desfavorable per a l'empresa, amb un termini de liquidació superior a un any.

En particular, s'han de recollir en aquest compte les primes cobrades en operacions amb opcions, així com, amb caràcter general, les variacions en el valor raonable dels passius per derivats financers amb els quals operi l'empresa: opcions, futurs, permutes financeres, compra-venda a termini de moneda estrangera, etc.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per l'import rebut en el moment de la contractació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per les pèrdues que es generin en l'exercici, amb càrrec al compte 663.

b) S'ha de carregar:

b₁) Pels guanys que es generin en l'exercici fins al límit de l'import pel qual figurava registrat el derivat en el passiu en l'exercici anterior, amb abonament al compte 763.

b₂) Per les quantitats satisfetes en el moment de la liquidació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

177. Obligacions i bons

Obligacions i bons en circulació no convertibles en accions.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el moment de l'emissió, per l'import rebut, minorat, si s'escau, en els costos de la transacció, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 661.

b) S'ha de carregar per l'import a reemborsar dels valors a l'amortització anticipada, total o parcial, d'aquests, amb abonament, generalment, al compte 509 i, si s'escau, al compte 775.

179. *Deutes representats en altres valors negociables*

Altres passius financers representats en valors negociables, oferts a l'estalvi públic, diferents dels anteriors.

El seu contingut i moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 177.

18. **PASSIUS PER FIANCES, GARANTIES I ALTRES CONCEPTES A LLARG TERMINI**

180. Fiances rebudes a llarg termini.

181. Avançaments rebuts per vendes o prestacions de serveis a llarg termini.

185. Dipòsits rebuts a llarg termini.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç.

La part de fiances, avançaments i dipòsits rebuts a llarg termini el venciment o extinció dels quals s'espera a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf «Deutes a curt termini» o «Periodificacions a curt termini», segons correspongui; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin les fiances, avançaments i dipòsits rebuts a llarg termini amb venciment a curt termini als comptes corresponents del subgrup 48 o 56.

180. *Fiances rebudes a llarg termini*

Efectiu rebut com a garantia del compliment d'una obligació, a un termini superior a un any.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el moment de la constitució, pel valor raonable del passiu financer, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament de la fiança, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el moment de la cancel·lació anticipada, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b₂) Per incompliment de l'obligació fiançada que determini pèrdues en la fiança, amb abonament al compte 759.

181. *Avançaments rebuts per vendes o prestacions de serveis a llarg termini*

Import rebut «a compte» de futures vendes o prestacions de serveis.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per l'import rebut amb càrrec a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'import dels ajustos que sorgeixen per l'actualització del seu valor, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar quan es meriti l'ingrés, amb abonament a comptes del subgrup 70.

185. *Dipòsits rebuts a llarg termini*

Efectiu rebut en concepte de dipòsit irregular, a un termini superior a un any.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el moment de la constitució, pel valor raonable del passiu financer, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del dipòsit, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar en el moment de la cancel·lació anticipada, amb abonament a comptes del subgrup 57.

19. **SITUACIONS TRANSITÒRIES DE FINANÇAMENT**

190. Accions o participacions emeses.

192. Subscriptors d'accions.

194. Capital emès pendent d'inscripció.

195. Accions o participacions emeses considerades com a passius financers.

197. Subscriptors d'accions considerades com a passius financers.

199. Accions o participacions emeses considerades com a passius financers pendents d'inscripció.

190. *Accions o participacions emeses*

Capital social i, si s'escau, prima d'emissió o assumptió d'accions o participacions amb naturalesa de patrimoni net emeses i pendents de subscripció.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, amb signe negatiu, dins de l'epígraf «Deutes a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal i, si s'escau, la prima d'emissió o assumptió de les accions o participacions emeses i pendents de subscripció, amb abonament al compte 194.

b) S'ha d'abonar a mesura que se subscriuguin o s'assumeixin les accions o participacions:

b₁) En els supòsits de fundació simultània, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, o als comptes 1034 i 1044.

b₂) En els supòsits de fundació successiva, amb càrrec al compte 192.

b₃) En els supòsits en què no se subscriuguin accions o participacions emeses, amb càrrec al compte 194.

192. *Subscriptors d'accions*

Dret de la societat a exigir dels subscriptors l'import de les accions subscrietes, que tinguin naturalesa de patrimoni net.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, amb signe negatiu, dins de l'epígraf «Deutes a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal i, si s'escau, la prima d'emissió de les accions subscrietes, amb abonament al compte 190.

b) S'ha d'abonar quan es doni conformitat a la subscripció de les accions, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, o als comptes 1034 i 1044.

194. *Capital emès pendent d'inscripció*

Capital social i, si s'escau, prima d'emissió o assumptió d'accions o participacions amb naturalesa de patrimoni net emeses i pendents d'inscripció en el Registre Mercantil.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç si en la data de formulació dels comptes anuals no s'ha produït la inscripció en el Registre Mercantil.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pel valor nominal i, si s'escau, la prima d'emissió o assumpció de les accions o participacions emeses i pendents d'inscripció, amb càrrec, al compte 190.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el moment de la inscripció del capital en el Registre Mercantil, amb abonament als comptes 100 i 110.

b₂) En els supòsits en què no se subscriuguin accions o participacions emeses, amb abonament al compte 190.

195. *Accions o participacions emeses considerades com a passius financers*

Capital social i, si s'escau, prima d'emissió o assumpció d'accions o participacions emeses considerades com a passiu financer i pendents de subscripció.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, amb signe negatiu, dins de l'epígraf «Deutes a curt termini amb característiques especials».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal i, si s'escau, la prima d'emissió o assumpció de les accions o participacions emeses i pendents de subscripció, amb abonament al compte 199.

b) S'ha d'abonar a mesura que se subscriuguin o s'assumeixin les accions o participacions:

b₁) En els supòsits de fundació simultània, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, o als comptes 153 i 154.

b₂) En els supòsits de fundació successiva, amb càrrec al compte 197.

b₃) En els supòsits en què no se subscriuguin accions o participacions emeses, amb càrrec al compte 199.

197. *Subscriptors d'accions considerades com a passius financers*

Dret de la societat a exigir als subscriptors l'import de les accions subscrietes considerades com a passiu financer.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, amb signe negatiu, dins de l'epígraf «Deutes a curt termini amb característiques especials».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal i, si s'escau, la prima d'emissió de les accions subscrietes, amb abonament al compte 195.

b) S'ha d'abonar quan es doni conformitat a la subscripció de les accions, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, o als comptes 153 i 154.

199. *Accions o participacions emeses considerades com a passius financers pendents d'inscripció*

Capital social i, si s'escau, prima d'emissió o assumpció d'accions o participacions considerades com a passiu financer emeses i pendents d'inscripció en el Registre Mercantil.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, dins de l'epígraf «Deutes a curt termini amb característiques especials».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pel valor nominal i, si s'escau, la prima d'emissió o assumpció de les accions o participa-

cions emeses i pendents d'inscripció, amb càrrec al compte 195.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el moment de la inscripció del capital en el Registre Mercantil, amb abonament als comptes 150 i 502.

b₂) En els supòsits en què no se subscriuguin accions o participacions emeses, amb abonament al compte 195.

Grup 2

ACTIU NO CORRENT

Comprèn els actius destinats a servir de forma duradora en les activitats de l'empresa, incloses les inversions financeres el venciment, alienació o realització de les quals s'espera que es produirà en un termini superior a un any.

En particular, s'han d'aplicar les regles següents:

a) D'acord amb el que disposen les normes d'elaboració dels comptes anuals, en aquest grup no s'hi poden incloure els actius financers a llarg termini que s'hagin de classificar en el moment del seu reconeixement inicial en la categoria d'«Actius financers mantinguts per negociar» per complir els requisits que estableixen les normes de registre i valoració, llevat dels derivats financers de negociació el termini de liquidació dels quals sigui superior a un any.

b) Si s'adquireixen actius financers híbrids, s'han d'incloure en el compte que correspongui a la naturalesa del contracte principal, per a la qual cosa s'han de crear, amb el desglossament corresponent, comptes de quatre xifres o més que identifiquin que es tracta d'un actiu financer híbrid a llarg termini. Els comptes que recullin aquests actius s'han de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 763 i 663.

c) La diferència entre el valor pel qual es reconeixen inicialment els actius financers i el seu valor de reemborsament s'ha de registrar com un càrrec (o, quan sigui procedent, com un abonament) en el compte on estigui registrat l'actiu financer amb abonament (o càrrec) al compte del subgrup 76 que correspongui segons la naturalesa de l'instrument.

20. IMMOBILITZACIONS INTANGIBLES

200. Recerca.

201. Desenvolupament.

202. Concessions administratives.

203. Propietat industrial.

205. Drets de traspàs.

206. Aplicacions informàtiques.

209. Avançaments per a immobilitzacions intangibles.

Les immobilitzacions intangibles són actius no monetaris sense aparença física susceptibles de valoració econòmica, així com els avançaments a compte lliurats a proveïdors d'aquests immobilitzats.

A més dels elements intangibles esmentats, existeixen altres elements d'aquesta naturalesa que han de ser reconeguts com a tals en el balanç, sempre que compleixin les condicions assenyalades en el Marc conceptual de la comptabilitat, així com els requisits especificats a les normes de registre i valoració. Entre d'altres, els següents: drets comercials, propietat intel·lectual o llicències. Per al

seu registre s'ha d'obrir un compte en aquest subgrup el moviment del qual és similar al que es descriu a continuació per a la resta de comptes de l'immobilitzat intangible.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar a l'actiu no corrent del balanç.

200. *Recerca*

És la indagació original i planificada que persegueix descobrir nous coneixements i una comprensió superior dels existents en els terrenys científic o tècnic.

Conté les despeses de recerca activades per l'empresa, d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració d'aquest text.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import de les despeses que hagin de figurar en aquest compte, amb abonament al compte 730.

b) S'ha d'abonar per la baixa de l'actiu, si s'escau, amb càrrec al compte 670.

Quan es tracti de recerca per encàrrec a altres empreses o a universitats o altres institucions dedicades a la recerca científica o tecnològica, el moviment del compte 200 també ha de ser el que s'ha indicat.

201. *Desenvolupament*

És l'aplicació concreta dels èxits obtinguts de la recerca o de qualsevol altre tipus de coneixement científic, a un pla o disseny en particular per a la producció de materials, productes, mètodes, processos o sistemes nous, o substancialment millorats, fins que s'inicia la producció comercial.

Conté les despeses de desenvolupament activades per l'empresa d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració d'aquest text.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import de les despeses que hagin de figurar en aquest compte, amb abonament al compte 730.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per la baixa de l'actiu, si s'escau, amb càrrec al compte 670.

b₂) Pels resultats positius i, si s'escau, inscrits en el corresponent registre públic, amb càrrec al compte 203 o 206, segons que correspongui.

Quan es tracti de desenvolupament per encàrrec a altres empreses o a universitats o altres institucions dedicades a la recerca científica o tecnològica, el moviment del compte 201 també ha de ser el que s'ha indicat.

202. *Concessions administratives*

Despeses efectuades per obtenir drets de recerca o d'explotació atorgats per l'Estat o altres administracions públiques, o el preu d'adquisició d'aquelles concessions susceptibles de transmissió.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per les despeses originades per obtenir la concessió, o pel preu d'adquisició, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 670.

203. *Propietat industrial*

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, en els casos en què, per les estipulacions del contracte, les hagi d'inventariar l'empresa adquirent. Aquest concepte inclou, entre d'altres, les patents d'invenió, els certificats de protecció de models d'utilitat pública i les patents d'introducció.

Aquest compte també comprèn les despeses realitzades en desenvolupament quan els resultats dels respectius projectes empresos per l'empresa siguin positius i, complint els requisits legals necessaris, s'inscriguin en el corresponent registre.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'adquisició a altres empreses, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Pel fet de ser positius i inscrits en el corresponent registre públic, els resultats de desenvolupament, amb abonament al compte 201.

a₃) Pels desemborsaments exigits per a la inscripció en el corresponent registre, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 670.

205. *Drets de traspàs*

Import satisfet pels drets d'arrendament de locals, en què l'adquirent i nou arrendatari se subroga en els drets i les obligacions del transmissor i antic arrendatari derivats d'un contracte anterior.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import de la seva adquisició, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i en cas de pèrdues, al compte 670.

206. *Aplicacions informàtiques*

Import satisfet per la propietat o pel dret a l'ús de programes informàtics tant adquirits a tercers com elaborats per la mateixa empresa. També inclou les despeses de desenvolupament de les pàgines web, sempre que la seva utilització estigui prevista durant diversos exercicis.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'adquisició a altres empreses, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'elaboració pròpia, amb abonament al compte 730 i, si s'escau, al compte 201.

b) S'ha d'abonar per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 670.

209. *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 treballs futurs.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar pels lliuraments d'efectiu als proveïdors, amb abonament a comptes del subgrup 57.
- b) S'ha d'abonar pels corresponents lliuraments a conformitat, amb càrrec, generalment, a comptes d'aquest subgrup.

21. IMMOBILITZACIONS MATERIALS

- 210. Terrenys i béns naturals.
- 211. Construccions.
- 212. Instal·lacions tècniques.
- 213. Maquinària.
- 214. Utilitatge.
- 215. Altres instal·lacions.
- 216. Mobiliari.
- 217. Equips per a processos d'informació.
- 218. Elements de transport.
- 219. Altre immobilitzat material.

Elements de l'actiu tangibles representats per béns, mobles o immobles, excepte els que hagin de ser classificats en altres subgrups, en particular en el subgrup 22.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar a l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

- a) S'han de carregar pel preu d'adquisició o cost de producció o pel canvi d'ús, amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 22 o 57, al compte 731 o, si s'escau, a comptes del subgrup 23.
- b) S'han d'abonar per les alienacions, pel canvi d'ús i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes dels subgrups 22 o 57, i en cas de pèrdues, al compte 671.

210. *Terrenys i béns naturals*

Solars de naturalesa urbana, finques rústiques, altres terrenys no urbans, mines i pedreres.

211. *Construccions*

Edificacions en general sigui quin sigui el seu destí dins de l'activitat productiva de l'empresa.

212. *Instal·lacions tècniques*

Unitats complexes d'ús especialitzat en el procés productiu, que comprenen: edificacions, maquinària, material, peces o elements, inclosos els sistemes informàtics que, fins i tot sent separables per naturalesa, estan lligats de forma definitiva per al seu funcionament i sotmesos al mateix ritme d'amortització; també s'hi inclouen els recanvis vàlids exclusivament per a aquest tipus d'instal·lacions.

213. *Maquinària*

Conjunt de màquines o béns d'equip mitjançant les quals es realitza l'extracció o elaboració dels productes.

En aquest compte han de figurar tots els 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.

214. *Utilitatge*

Conjunt d'estris o eines que es poden utilitzar autònomament o conjuntament amb la maquinària, inclosos els motllos i les plantilles.

La regularització anual (per recompte físic) a què es refereixen les normes de registre i valoració exigeix l'abonament d'aquest compte, amb càrrec al compte 659.

215. *Altres instal·lacions*

Conjunt d'elements lligats de forma definitiva per al seu funcionament i sotmesos al mateix ritme d'amortització, diferents dels assenyalats en el compte 212; també s'hi inclouen els recanvis la validesa dels quals és exclusiva per a aquest tipus d'instal·lacions.

216. *Mobiliari*

Mobiliari, material i equips d'oficina, amb excepció dels que hagin de figurar en el compte 217.

217. *Equips per a processos d'informació*

Ordinadors i altres conjunts electrònics.

218. *Elements de transport*

Vehicles de totes classes utilitzables per al transport terrestre, marítim o aeri de persones, animals, materials o mercaderies, excepte els que s'hagin de registrar en el compte 213.

219. *Altre immobilitzat material*

Qualsevol altres immobilitzacions materials no incloses en els altres comptes del subgrup 21. S'han d'incloure en aquest compte els envasos i embalatges que per les seves característiques s'hagin de considerar com a immobilitzat i els recanvis per a immobilitzat amb un cicle d'emmagatzematge superior a un any.

22. INVERSIONS IMMOBILIÀRIES

- 220. Inversions en terrenys i béns naturals.
- 221. Inversions en construccions.

Actius no corrents que siguin immobles i que es poseixin per obtenir rendes, plusvàlues o totes dues, en lloc de per:

- Usar-los en la producció o subministrament de béns o serveis, o bé per a fins administratius; o
- Vendre'ls en el curs ordinari de les operacions.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar a l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

- a) S'han de carregar pel preu d'adquisició o cost de producció o pel canvi d'ús, amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 21 o 57 o al compte 732.
- b) S'han d'abonar per les alienacions, pel canvi d'ús i, en general, per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes dels subgrups 21 o 57, i en cas de pèrdues, al compte 672.

23. IMMOBILITZACIONS MATERIALS EN CURS

- 230. Adaptació de terrenys i béns naturals.
- 231. Construccions en curs.
- 232. Instal·lacions tècniques en muntatge.
- 233. Maquinària en muntatge.
- 237. Equips per a processos d'informació en muntatge.
- 239. Avançaments per a immobilitzacions materials.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar a l'actiu no corrent del balanç.

230/237

Treballs d'adaptació, construcció o muntatge en la data de tancament de l'exercici realitzats amb anterioritat a la posada en condicions de funcionament dels diferents

elements de l'immobilitzat material, inclosos els realitzats en immobles.

El seu moviment és el següent:

- a) S'han de carregar:
 - a₁) Per la recepció d'obres i treballs que corresponen a les immobilitzacions en curs.
 - a₂) Per les obres i treballs que l'empresa porti a terme per a si mateixa, amb abonament al compte 733.
- b) S'han d'abonar una vegada acabades les obres i treballs esmentats, amb càrrec a comptes del subgrup 21.

239. *Avançaments per a immobilitzacions materials.*

Lliuraments a proveïdors i altres subministradors d'elements d'immobilitzat material, normalment en efectiu, en concepte d'«a compte» de subministraments o de treballs futurs.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar pels lliuraments d'efectiu als proveïdors, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.
- b) S'ha d'abonar pels corresponents lliuraments a conformitat, amb càrrec, generalment, als comptes d'aquest subgrup i del subgrup 21.

24. INVERSIONS FINANCERES A LLARG TERMINI EN PARTS VINCULADES

240. Participacions a llarg termini en parts vinculades.

- 2403. Participacions a llarg termini en empreses del grup.
- 2404. Participacions a llarg termini en empreses associades.
- 2405. Participacions a llarg termini en altres parts vinculades.

241. Valors representatius de deute a llarg termini de parts vinculades.

- 2413. Valors representatius de deute a llarg termini d'empreses del grup.
- 2414. Valors representatius de deute a llarg termini d'empreses associades.
- 2415. Valors representatius de deute a llarg termini d'altres parts vinculades.

242. Crèdits a llarg termini a parts vinculades.

- 2423. Crèdits a llarg termini a empreses del grup.
- 2424. Crèdits a llarg termini a empreses associades.
- 2425. Crèdits a llarg termini a altres parts vinculades.

249. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en parts vinculades.

- 2493. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en empreses del grup.
- 2494. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en empreses associades.
- 2495. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en altres parts vinculades.

Inversions financeres a llarg termini en empreses del grup, multigrup, associades i altres parts vinculades, sigui

quina sigui la seva forma d'instrumentació, inclosos els interessos meritats, amb venciment superior a un any o sense venciment (com els instruments de patrimoni), quan l'empresa no tingui la intenció de vendre'ls en el curt termini. També s'han d'incloure en aquest subgrup les fiances i dipòsits a llarg termini constituïts i altres tipus d'actius financers i inversions a llarg termini amb aquestes persones o entitats. Aquestes inversions s'han de recollir en els comptes de tres xifres o més que es desenvolupin.

En cas que els valors representatius de deute o els crèdits meritin interessos explícits amb venciment superior a un any, s'han de crear els comptes necessaris per identificar-los i han de figurar en el balanç a la mateixa partida en la qual s'inclouï l'actiu que els genera.

La part de les inversions a llarg termini, amb persones o entitats vinculades, que tingui venciment a curt termini ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf «Inversions en empreses del grup i associades a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representi la inversió a llarg termini amb venciment a curt termini, inclosos si s'escau els interessos meritats, als comptes corresponents del subgrup 53.

240. *Participacions a llarg termini en parts vinculades*

Inversions a llarg termini en drets sobre el patrimoni net —amb cotització en un mercat regulat o sense— de parts vinculades, generalment, accions emeses per una societat anònima o participacions en societats de responsabilitat limitada.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

2403/2404/2405

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar en el moment de la subscripció o compra, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57 i, si s'escau, al compte 249.

b) S'han d'abonar per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, si existeixen desemborsaments pendents al compte 249 o, si s'escau, al compte 539, i en cas de pèrdues, al compte 673.

241. *Valors representatius de deute a llarg termini de parts vinculades.*

Inversions a llarg termini en obligacions, bons o altres valors representatius de deute, inclosos els que fixen el seu rendiment en funció d'índexs o sistemes anàlegs, emesos per parts vinculades, amb venciment superior a un any.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

2413/2414/2415

Amb caràcter general, el moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar:

a₁) En el moment de la subscripció o compra, pel preu d'adquisició, exclosos els interessos explícits meritats i no vençuts, amb abonament, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del valor, amb abonament, generalment, al compte 761.

b) S'han d'abonar per les alienacions, amortitzacions anticipades o baixa de l'actiu dels valors, amb càr-

rec a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 666.

242. *Crèdits a llarg termini a parts vinculades*

Inversions a llarg termini en préstecs i altres crèdits no comercials, inclosos els derivats d'alienacions d'immobilitzat, els originats per operacions d'arrendament financer i les imposicions a llarg termini, estiguin o no formalitzats mitjançant efectes de gir, concedits a parts vinculades, amb venciment superior a un any. Els diferents crèdits esmentats han de figurar en comptes de cinc xifres.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

2423/2424/2425

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar:

a₁) En formalitzar el crèdit, per l'import d'aquest, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del crèdit, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'han d'abonar pel reintegrament anticipat, total o parcial, o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 667.

249. *Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en parts vinculades*

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre instruments de patrimoni en parts vinculades.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç, minuant la partida en la qual es comptabilitzin les corresponents participacions.

2493/2494/2495

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar en el moment de l'adquisició o subscripció dels instruments de patrimoni, per l'import pendent de desemborsar, amb càrrec al compte 240.

b) S'han de carregar pels desemborsaments que es vagin exigint, amb abonament al compte 556 o al compte 240 pels saldos pendents quan s'alienin instruments de patrimoni no desemborsats totalment.

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.

252. Crèdits a llarg termini.

253. Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat.

254. Crèdits a llarg termini al personal.

255. Actius per derivats financers a llarg termini.

258. Imposicions a llarg termini.

259. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini.

Inversions financeres a llarg termini no relacionades amb parts vinculades, sigui quina sigui la seva forma d'instrumentació, inclosos els interessos meritats, amb venciment superior a un any o sense venciment (com els instruments de patrimoni), quan l'empresa no tingui la intenció de vendre'ls en el curt termini.

En cas que els valors representatius de deute o els crèdits meritin interessos explícits amb venciment superior a un any, s'han de crear els comptes necessaris per identificar-los i han de figurar en el balanç a la mateixa partida en la qual s'inclogui l'actiu que els genera.

La part de les inversions a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar a l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf «Inversions financeres a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representi la inversió a llarg termini amb venciment a curt termini, inclosos si s'escau els interessos meritats, als comptes corresponents del subgrup 54.

250. *Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni*

Inversions a llarg termini en drets sobre el patrimoni net —accions amb cotització o sense en un mercat regulat o altres valors, com ara participacions en institucions d'inversió col·lectiva, o participacions en societats de responsabilitat limitada— d'entitats que no tinguin la consideració de parts vinculades.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar en el moment de la subscripció o compra, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57 i, si s'escau, al compte 259.

b) S'ha d'abonar per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, si existeixen desemborsaments pendents al compte 259 o, si s'escau, al compte 549, i en cas de pèrdues, al compte 666.

251. *Valors representatius de deute a llarg termini*

Inversions a llarg termini en obligacions, bons o altres valors representatius de deute, inclosos els que fixen el seu rendiment en funció d'índexs o sistemes anàlegs.

Quan els valors subscrits o adquirits hagin estat emesos per parts vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 241.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En el moment de la subscripció o compra, pel preu d'adquisició, exclosos els interessos explícits meritats i no vençuts, amb abonament, a comptes del subgrup 57.

b₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del valor, amb abonament, generalment, al compte 761.

b) S'ha d'abonar per les alienacions, amortitzacions anticipades o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 666.

252. *Crèdits a llarg termini*

Els préstecs i altres crèdits no comercials concedits a tercers, inclosos els formalitzats mitjançant efectes de gir, amb venciment superior a un any.

Quan els crèdits hagin estat concertats amb parts vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 242.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En formalitzar el crèdit, per l'import d'aquest, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del crèdit, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar pel reintegrament anticipat, total o parcial, o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 667.

253. *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.

Quan els crèdits per alienació d'immobilitzat hagin estat concertats amb parts vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 242.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'import dels crèdits esmentats, exclosos els interessos que si s'escau s'hagin acordat, amb abonament a comptes del grup 2.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del crèdit, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar en el moment de la cancel·lació anticipada, total o parcial, o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 667.

254. *Crèdits a llarg termini al personal*

Crèdits concedits al personal de l'empresa que no tingui la qualificació de part vinculada, el venciment dels quals sigui superior a un any.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 252.

255. *Actius per derivats financers a llarg termini*

Import corresponent a les operacions amb derivats financers classificats en la cartera de negociació d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, amb valoració favorable per a l'empresa, el termini de liquidació dels quals sigui superior a un any.

En particular, en aquest compte s'han de recollir les primes pagades en operacions amb opcions, així com, amb caràcter general, les variacions en el valor raonable dels actius per derivats financers amb què operi l'empresa: opcions, futurs, permutes financeres, compra-venda a termini de moneda estrangera, etc.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per les quantitats satisfetes en el moment de la contractació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Pels guanys que es generin en l'exercici, amb abonament al compte 763.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per les pèrdues que es generin en l'exercici fins al límit de l'import pel qual figurava registrat el derivat en l'actiu en l'exercici anterior, amb càrrec al compte 663.

b₂) Per l'import rebut en el moment de la liquidació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

258. *Imposicions a llarg termini*

Saldos favorables en bancs i institucions de crèdit formalitzats per mitjà de «compte de termini» o similars, amb venciment superior a un any i d'acord amb les condicions que regeixen per al sistema financer.

Quan les imposicions a termini hagin estat concertades amb entitats de crèdit vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 242.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar en el moment de la formalització, per l'import lliurat.

b) S'ha d'abonar en el moment de la recuperació o traspàs anticipat dels fons.

259. *Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini*

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre instruments de patrimoni d'entitats que no tinguin la consideració de parts vinculades.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç minorant la partida en què es comptabilitzin les participacions corresponents.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en el moment de l'adquisició o subscripció dels instruments de patrimoni, per l'import pendent de desemborsar, amb càrrec al compte 250.

b) S'ha de carregar pels desemborsaments que es vagin exigint, amb abonament al compte 556 o al compte 250, pels saldos pendents quan s'alienin instruments de patrimoni no desemborsats 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.

La part de fiances i dipòsits a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf «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 termini als comptes corresponents del subgrup 56.

260. *Fiances constituïdes a llarg termini*

Efectiu lliurat com a garantia del compliment d'una obligació, a termini superior a un any.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En el moment de la constitució, pel valor raonable de l'actiu financer, amb abonament a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament de les fiances, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per la cancel·lació anticipada, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Per incompliment de l'obligació fiançada que determini pèrdues en la fiança, amb càrrec al compte 659.

265. *Dipòsits constituïts a llarg termini.*

Efectiu lliurat en concepte de dipòsit irregular a termini superior a un any.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En el moment de la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament dels dipòsits amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar en el moment de la cancel·lació anticipada, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

28. AMORTITZACIÓ ACUMULADA DE L'IMMOBILITZAT

280. Amortització acumulada de l'immobilitzat intangible.

281. Amortització acumulada de l'immobilitzat material.

282. Amortització acumulada de les inversions immobiliàries.

Expressió comptable de la distribució en el temps de les inversions en immobilitzat per la seva utilització prevista en el procés productiu i de les inversions immobiliàries.

Les amortitzacions acumulades registrades en aquest subgrup han de figurar en l'actiu del balanç minorant la partida en què es comptabilitzi el corresponent element patrimonial.

280. *Amortització acumulada de l'immobilitzat intangible*

Correcció de valor per la depreciació de l'immobilitzat intangible feta d'acord amb un pla sistemàtic.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per la dotació anual, amb càrrec al compte 680.

b) S'ha de carregar quan s'alieni l'immobilitzat intangible o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 20.

281. *Amortització acumulada de l'immobilitzat material*

Correcció de valor per la depreciació de l'immobilitzat material feta d'acord amb un pla sistemàtic.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per la dotació anual, amb càrrec al compte 681.

b) S'ha de carregar quan s'alieni l'immobilitzat material o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 21.

282. *Amortització acumulada de les inversions immobiliàries*

Correcció de valor per la depreciació de les inversions immobiliàries feta d'acord amb un pla sistemàtic.

El seu moviment és el següent.

a) S'ha d'abonar per la dotació anual, amb càrrec al compte 682.

b) S'ha de carregar quan s'alieni la inversió immobiliària o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 22.

29. DETERIORAMENT DE VALOR D'ACTIUS NO CORRENTS

290. Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible.

291. Deteriorament de valor de l'immobilitzat material.

292. Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries.

293. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en parts vinculades.

2933. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en empreses del grup.

2934. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en empreses associades.

2935. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en altres parts vinculades.

294. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini de parts vinculades.

2943. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'empreses del grup.

2944. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'empreses associades.

2945. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'altres parts vinculades.

295. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a parts vinculades.

2953. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a empreses del grup.

2954. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a empreses associades.

2955. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a altres parts vinculades.

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.

298. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini.

Expressió comptable de les correccions de valor motivades per pèrdues degudes a deterioraments de valor dels elements de l'actiu no corrent.

L'estimació d'aquestes pèrdues s'ha de fer de forma sistemàtica en el temps. En el cas de recuperacions de valor posteriors, en els termes que estableixen les corresponents normes de registre i valoració, les correccions de valor per deteriorament reconegudes s'han de reduir fins a la seva recuperació total, quan sigui procedent d'acord amb el que disposen les normes esmentades.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç minorant la partida en què figurí el corresponent element patrimonial.

290/291/292. Deteriorament de valor de l'immobilitzat

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 per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 690, 691 o 692.

b) S'han de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 790, 791 o 792.

b₂) Quan s'alieni l'immobilitzat o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 20, 21 o 22.

293. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en parts vinculades

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspongui a les participacions a llarg termini en parts vinculades.

2933/2934/2935

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 696.

b) S'han de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 796.

b₂) Quan s'alieni l'immobilitzat financer o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 24.

294. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini de parts vinculades

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspongui a les inversions a llarg termini en valors representatius de deute emesos per persones o entitats que tinguin la qualificació de parts vinculades.

2943/2944/2945

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 696.

b) S'han de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 796.

b₂) Quan s'alieni l'immobilitzat financer o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 24.

295. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a parts vinculades

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor corresponents a crèdits a llarg termini, concedits a parts vinculades.

2953/2954/2955

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 697.

b) S'han de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 797.

b₂) Per la part de crèdit que resulti incobrable, amb abonament al compte 242.

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 tenen la consideració de parts vinculades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 696.

b) S'ha de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 796.

b₂) Quan s'alieni l'immobilitzat financer o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 25.

297. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspongui a les inversions a llarg termini en valors representatius de deute emesos per persones o entitats que no tinguin la qualificació de parts vinculades.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 294.

298. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor en crèdits del subgrup 25.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 295.

Grup 3**EXISTÈNCIES**

Són 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 i subproductes, residus i materials recuperats.

30. COMERCIALS

300. Mercaderies A.

301. Mercaderies B.

Béns adquirits per l'empresa i destinats a la venda sense transformació.

Els comptes 300/309 han de figurar en l'actiu corrent del balanç; només funcionen amb motiu del tancament de l'exercici.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar, en fer el tancament de l'exercici, per l'import de l'inventari d'existències inicials, amb càrrec al compte 610.

b) S'han de carregar per l'import de l'inventari d'existències de final de l'exercici que es tanca, amb abonament al compte 610.

Si les mercaderies en camí són propietat de l'empresa, segons les condicions del contracte, han de figurar com a existències en la data del tancament de l'exercici en els comptes respectius del subgrup 30. Aquesta regla s'ha d'aplicar igualment quan hi hagi en camí productes, matèries, etc. inclosos en els subgrups següents.

31. PRIMERES MATÈRIES

310. Primeres matèries A.

311. Primeres matèries B.

Les que, mitjançant elaboració o transformació, es destinen a formar part dels productes fabricats.

Els comptes 310/319 han de figurar en l'actiu corrent del balanç i el seu moviment és anàleg a l'assenyalat per als comptes 300/309.

32. ALTRES APROVISIONAMENTS

320. Elements i conjunts incorporables.

321. Combustibles.

322. Recanvis.

325. Materials diversos.

326. Embalatges.

327. Envasos.

328. Material d'oficina.

320. Elements i conjunts incorporables

Els fabricats normalment fora de l'empresa 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'han d'incloure en aquest compte 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.

326. Embalatges

Cobertes o embolcalls, generalment irrecuperables, destinats 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'empresa opti per considerar que el material d'oficina adquirit durant l'exercici és objecte de consum durant el mateix exercici.

Els comptes 320/329 han de figurar en l'actiu corrent del balanç i el seu moviment és anàleg a l'assenyalat per als comptes 300/309.

33. PRODUCTES EN CURS

330. Productes en curs A.

331. Productes en curs B.

Béns o serveis que estan en fase de formació o transformació en un centre d'activitat en el moment del tancament de l'exercici i que no s'han de registrar en els comptes dels subgrups 34 o 36.

Els comptes 330/339 han de figurar en l'actiu corrent del balanç; només funcionen amb motiu del tancament de l'exercici.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar, en fer el tancament de l'exercici, per l'import de l'inventari d'existències inicials, amb càrrec al compte 710.

b) S'han de carregar per l'import de l'inventari d'existències de final de l'exercici que es tanca, amb abonament al compte 710.

34. PRODUCTES SEMIACABATS

340. Productes semiacabats A.

341. Productes semiacabats B.

Els fabricats per l'empresa i no destinats normalment a la seva venda sempre que siguin objecte d'elaboració, incorporació o transformació posterior.

Els comptes 340/349 han de figurar en l'actiu corrent del balanç i el seu moviment és anàleg a l'assenyalat per als comptes 330/339.

35. PRODUCTES ACABATS

350. Productes acabats A.

351. Productes acabats B.

Els fabricats per l'empresa i destinats al consum final o a la seva utilització per altres empreses.

Els comptes 350/359 han de figurar en l'actiu corrent del balanç i el seu moviment és anàleg a l'assenyalat per als comptes 330/339.

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 de la fabricació principal.

Residus: els obtinguts inevitablement i al mateix temps que els productes o subproductes, sempre que tinguin valor intrínsec i puguin ser utilitzats o venuts.

Materials recuperats: els que, pel fet de tenir valor intrínsec, entren novament en magatzem després d'haver estat utilitzats en el procés productiu.

Els comptes 360/369 han de figurar en l'actiu corrent del balanç i el seu moviment és anàleg a l'assenyalat per als comptes 330/339.

39. DETERIORAMENT DE VALOR DE LES EXISTÈNCIES

- 390. Deteriorament de valor de les mercaderies.
- 391. Deteriorament de valor de les primeres matèries.
- 392. Deteriorament de valor d'altres aprovisionaments.
- 393. Deteriorament de valor dels productes en curs.
- 394. Deteriorament de valor dels productes semiacabats.
- 395. Deteriorament de valor dels productes acabats.
- 396. Deteriorament de valor dels subproductes, residus i materials recuperats.

Expressió comptable de pèrdues reversibles que es posen de manifest amb motiu de l'inventari d'existències de tancament d'exercici.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç minorant la partida en què figuri el corresponent element patrimonial.

El seu moviment és el següent:

- a) S'han d'abonar per l'estimació del deteriorament que es faci en l'exercici que es tanca, amb càrrec al compte 693.
- b) S'han de carregar per l'estimació del deteriorament efectuat en el moment del tancament de l'exercici precedent, amb abonament al compte 793.

Grup 4**CREDITORS I DEUTORS PER OPERACIONS COMERCIALS.**

Instruments financers i comptes que tinguin el seu origen en el tràfic de l'empresa, així com els comptes amb les administracions públiques, fins i tot els que corresponguin a saldos amb venciment superior a un any. Per a aquests últims, i als efectes de la seva classificació, es poden utilitzar els subgrups 42 i 45 o fer aquesta reclasseficació en els comptes mateixos.

En particular, s'han d'aplicar les regles següents:

- a) 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 d'«Actius financers a cost amortitzat» i «Passius financers a cost amortitzat», respectivament.
- b) Si els actius financers es classifiquen als efectes de la seva valoració en més d'una categoria, s'han de desenvolupar els comptes de quatre xifres o més que siguin necessaris per diferenciar la categoria en què s'hagin inclòs.
- c) Un compte que reculli actius financers classificats a la categoria d'«Actius financers mantinguts per negociar» s'ha d'abonar o carregar, per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec o abonament, respectivament, als comptes 663 i 763.

40. PROVEÏDORS

- 400. Proveïdors.
- 401. Proveïdors, efectes comercials a pagar.
- 403. Proveïdors, empreses del grup.
- 404. Proveïdors, empreses associades.
- 405. Proveïdors, altres parts vinculades.
- 406. Envasos i embalatges a retornar a proveïdors.
- 407. Avançaments a proveïdors.

400. Proveïdors

Deutes amb subministradors de mercaderies i dels altres béns que defineix el grup 3.

En aquest compte s'han d'incloure els deutes amb subministradors de serveis utilitzats en el procés productiu.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

- a₁) Per la recepció «amb la conformitat» de les remeses dels proveïdors, amb càrrec a comptes del subgrup 60.
- a₂) Pels envasos i embalatges carregats en factura pels proveïdors amb facultat de la seva devolució a aquests, amb càrrec al compte 406.
- a₃) Si s'escau, per la despesa financera meritada, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

- b₁) Per la formalització del deute en efectes de gir acceptats, amb abonament al compte 401.
- b₂) Per la cancel·lació total o parcial dels deutes de l'empresa amb els proveïdors, amb abonament a comptes del subgrup 57.
- b₃) Pels ràpels que corresponguin a l'empresa, concedits pels proveïdors, amb abonament al compte 609.
- b₄) Pels descomptes, no inclosos en factura, que li concedeixin a l'empresa per pagament immediat els seus proveïdors, amb abonament al compte 606.
- b₅) Per les devolucions de compres efectuades, amb abonament al compte 608.

b₆) Pels envasos i embalatges retornats a proveïdors que van ser carregats en factura per aquests i rebuts amb facultat de devolució, amb abonament al compte 406.

401. Proveïdors, efectes comercials a pagar

Deutes amb proveïdors, formalitzats en efectes de gir acceptats.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

- a₁) Per la recepció «amb la conformitat» de les remeses dels proveïdors, amb càrrec a comptes del subgrup 60, mitjançant l'acceptació dels efectes de gir.
- a₂) Quan l'empresa accepti formalitzar l'obligació amb els proveïdors acceptant efectes de gir, amb càrrec, generalment, al compte 400.

b) S'ha de carregar pel pagament dels efectes en arribar el seu venciment, amb abonament als comptes que corresponguin del subgrup 57.

403. Proveïdors, empreses del grup

Deutes amb les empreses del grup en la qualitat de proveïdors, fins i tot si els deutes s'han formalitzat en efectes de gir.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 400.

404. Proveïdors, empreses associades

Deutes amb les empreses multigrup o associades en la qualitat de proveïdors, fins i tot si els deutes s'han formalitzat en efectes de gir.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 400.

405. *Proveïdors, altres parts vinculades*

Deutes amb altres persones o entitats vinculades en la qualitat de proveïdors, fins i tot si els deutes s'han formalitzat en efectes de gir.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 400.

406. *Envasos i embalatges a retornar a proveïdors*

Import dels envasos i embalatges carregats en factura pels proveïdors, amb facultat de devolució a aquests.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç minorant el compte 400.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import dels envasos i embalatges, en rebre les mercaderies que aquests contenen, amb abonament al compte 400.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import dels envasos i embalatges retornats, amb càrrec al compte 400.

b₂) Per l'import dels envasos i embalatges que l'empresa decideixi reservar-se per al seu ús, així com els extravïats i deteriorats, amb càrrec al compte 602.

407. *Avançaments a proveïdors*

Lliuraments a proveïdors, normalment en efectiu, en concepte de «a compte» de subministraments futurs.

Quan aquests lliuraments es facin a empreses del grup, multigrup, associades o altres parts vinculades s'han de desenvolupar els comptes de tres xifres corresponents.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf «Existències».

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pels lliuraments d'efectiu als proveïdors, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar per les remeses de mercaderies o altres béns rebuts de proveïdors «a conformitat», amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 60.

41. CREDITORS DIVERSOS

410. Creditors per prestacions de serveis.

411. Creditors, efectes comercials a pagar.

419. Creditors per operacions en comú.

Quan els creditors siguin empreses del grup, multigrup o associades, o altres parts vinculades, s'han d'obrir comptes de tres xifres que específicament recullin els debèits amb aquestes, inclosos els formalitzats en efectes de gir.

410. *Creditors per prestacions de serveis.*

Deutes amb subministradors de serveis que no tenen la condició estricta de proveïdors.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per la recepció «amb la conformitat» dels serveis, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 62.

a₂) Si s'escau, per reflectir la despesa financera meritada, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la formalització del deute en efectes de gir acceptats, amb abonament al compte 411.

b₂) Per la cancel·lació total o parcial dels deutes de l'empresa amb els creditors, amb abonament als comptes que corresponguin del subgrup 57.

411. *Creditors, efectes comercials a pagar*

Deutes amb subministradors de serveis que no tenen la condició estricta de proveïdors, formalitzats en efectes de gir acceptats.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per la recepció «amb la conformitat» dels serveis, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 62, mitjançant acceptació dels efectes de gir.

a₂) Quan l'empresa accepti formalitzar l'obligació amb els creditors acceptant efectes de gir, amb càrrec, generalment, al compte 410.

b) S'ha de carregar pel pagament dels efectes en arribar el seu venciment, amb abonament als comptes que corresponguin del subgrup 57.

419. *Creditors per operacions en comú*

Deutes amb partícips en les operacions que regulen els articles 239 a 243 del Codi de comerç i en altres operacions en comú de característiques anàlogues.

Ha de figurar en el passiu del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per les aportacions rebudes per l'empresa com a partícip gestor, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Sent l'empresa partícip gestor, pel benefici que s'hagi d'atribuir als partícips no gestors, amb càrrec al compte 6510.

a₃) Per la pèrdua que correspon a l'empresa com a partícip no gestor, quan el seu saldo en l'operació en comú passi a ser creditor, amb càrrec al compte 6511.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el moment del pagament dels deutes, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b₂) Sent l'empresa partícip gestor, per la pèrdua que s'hagi d'atribuir als partícips no gestors mentre el seu saldo en l'operació en comú sigui creditor, amb abonament al compte 7510.

b₃) Pel benefici que correspongui a l'empresa com a partícip no gestor, amb abonament al compte 7511.

43. CLIENTS

430. Clients.

431. Clients, efectes comercials a cobrar.

432. Clients, operacions de facturatge.

433. Clients, empreses del grup.

434. Clients, empreses associades.

435. Clients, altres parts vinculades.

436. Clients de cobrament dubtós.

437. Envasos i embalatges a retornar per clients.

438. Avançaments de clients.

430. *Clients*

Crèdits amb compradors de mercaderies i altres béns que defineix el grup 3, així com amb els usuaris dels serveis prestats per l'empresa, sempre que constitueixin una activitat principal.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per les vendes fetes, amb abonament a comptes del subgrup 70.

a₂) Pels envasos i embalatges carregats en factura als clients amb facultat de la seva devolució per aquests, amb abonament al compte 437.

a₃) Si s'escau, per reflectir l'ingrés financer meritat, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per la formalització del crèdit en efectes de gir acceptats pel client amb càrrec al compte 431.

b₂) Per la cancel·lació total o parcial dels deutes dels clients, o la cessió en ferm dels drets de cobrament a tercers, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

b₃) Per la seva classificació com a clients de cobrament dubtós, amb càrrec al compte 436.

b₄) Per la part que resulti definitivament incobrable, amb càrrec al compte 650.

b₅) Pels ràpels que corresponguin a clients, amb càrrec al compte 709.

b₆) Pels descomptes, no inclosos en factura, que es concedeixin als clients per pagament immediat, amb càrrec al compte 706.

b₇) Per les devolucions de vendes, amb càrrec al compte 708.

b₈) Pels envasos retornats per clients als quals se'ls van carregar en factura i se'ls van enviar amb facultat de devolució, amb càrrec al compte 437.

b₉) Per la cessió dels drets de cobrament en operacions de facturatge en què l'empresa continua retenint substancialment els riscos i beneficis, amb càrrec al compte 432.

431. *Clients, efectes comercials a cobrar*

Crèdits amb clients, formalitzats en efectes de gir acceptats.

S'han d'incloure en aquest compte els efectes en cartera, descomptats, els lliurats en gestió de cobrament i els impagats; en aquest últim cas només quan no s'hagin de reflectir en el compte 436.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per les vendes o prestació de serveis derivats de l'activitat principal en què els clients accepten els efectes de gir, amb abonament a comptes del subgrup 70.

a₂) Per la formalització del dret de cobrament en efectes de gir acceptats pel client, amb abonament, generalment, al compte 430.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Pel cobrament dels efectes en el venciment, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Per la seva classificació com de cobrament dubtós, amb càrrec al compte 436.

b₃) Per la part que resulti definitivament incobrable, amb càrrec al compte 650.

El finançament obtingut pel descompte d'efectes constitueix un deute que s'ha de recollir, generalment, en els comptes corresponents del subgrup 52. En conseqüència, en el venciment dels efectes atesos, s'ha d'abonar el compte 4311, amb càrrec al compte 5208.

432. *Clients, operacions de facturatge*

Crèdits amb clients que s'han cedit en operacions de facturatge en què l'empresa reté substancialment els riscos i beneficis dels drets de cobrament.

S'han d'incloure en aquest compte els drets de cobrament sobre clients cedits en operacions de facturatge, llevat quan s'hagin de reflectir en el compte 436.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar en el moment de la cessió dels drets, amb abonament, generalment, al compte 430.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per la seva classificació com de cobrament dubtós, amb càrrec al compte 436.

b₂) Per la part que resulti definitivament incobrable, amb càrrec al compte 650.

El finançament obtingut en aquesta operació constitueix un deute que s'ha de recollir, generalment, en els comptes corresponents del subgrup 52. En conseqüència, en el venciment dels drets de cobrament atesos, s'ha d'abonar aquest compte amb càrrec al compte 5209.

433. *Clients, empreses del grup*

Crèdits amb les empreses del grup en la qualitat de clients, fins i tot si s'han formalitzat en efectes de gir o són crèdits cedits en operacions de facturatge en els quals l'empresa reté substancialment els riscos i beneficis dels drets de cobrament.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 430.

434. *Clients, empreses associades*

Crèdits amb les empreses multigrup i associades en la qualitat de clients, fins i tot si s'han formalitzat en efectes de gir o són crèdits cedits en operacions de facturatge en els quals l'empresa reté substancialment els riscos i beneficis dels drets de cobrament.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 430.

435. *Clients, altres parts vinculades*

Crèdits amb altres persones o entitats vinculades en la qualitat de clients, fins i tot si s'han formalitzat en efectes de gir o són crèdits cedits en operacions de facturatge en els quals l'empresa reté substancialment els riscos i beneficis dels drets de cobrament.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 430.

436. *Clients de cobrament dubtós*

Saldo de clients, inclosos els formalitzats en efectes de gir o els cedits en operacions de facturatge en què l'empresa reté substancialment els riscos i beneficis de drets de cobrament, en què concorrin circumstàncies que permetin raonablement la seva qualificació com de cobrament dubtós.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import dels saldos de cobrament dubtós, amb abonament al compte 430, 431 o 432.

b) S'ha d'abonar:
b₁) Per les insolvències fermes, amb càrrec al compte 650.

b₂) Pel cobrament total dels saldos, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₃) En el moment del cobrament parcial, amb càrrec a comptes del subgrup 57 en la part cobrada, i al compte 650 pel que resulti incobrable.

437. *Envasos i embalatges a retornar pels clients*

Import dels envasos i embalatges carregats en factura als clients, amb facultat de devolució per aquests.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç minorant el compte 430.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import dels envasos i embalatges a l'enviament de les mercaderies que aquests contenen, amb càrrec al compte 430.

b) S'ha de carregar:

b₁) En rebre els envasos i embalatges retornats, amb abonament al compte 430.

b₂) Quan, un cop transcorregut el termini de devolució, aquesta no s'hagi efectuat, amb abonament al compte 704.

438. *Avançaments de clients*

Lliuraments de clients, normalment en efectiu, en concepte de «a compte» de subministraments futurs.

Quan aquests lliuraments els facin empreses del grup, multigrup, associades o altres parts vinculades, s'han de desenvolupar els comptes de tres xifres corresponents.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per les recepcions en efectiu, amb càrrec al compte que correspongui del subgrup 57.

b) S'ha de carregar per les remeses de mercaderies o altres béns als clients, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 70.

44. DEUTORS DIVERSOS

440. Deutors.

441. Deutors, efectes comercials a cobrar.

446. Deutors de cobrament dubtós.

449. Deutors per operacions en comú.

Quan els deutors siguin empreses del grup, multigrup o associades o altres parts vinculades, s'han d'obrir comptes de tres xifres que específicament recullin els crèdits amb aquestes, inclosos els formalitzats en efectes de gir.

440. *Deutors*

Crèdits amb compradors de serveis que no tenen la condició estricta de clients i amb altres deutors de tràfic no inclosos en altres comptes d'aquest grup.

En aquest compte també s'ha de comptabilitzar l'import de les donacions i llegats a l'explotació concedits a l'empresa, que es liquidin mitjançant el lliurament d'efectiu o altres actius financers, excloses les subvencions que s'han de registrar en comptes del subgrup 47.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per la prestació de serveis, amb abonament a comptes del subgrup 75.

a₂) Per la donació o llegat d'explotació concedit, amb abonament a comptes del subgrup 74.

a₃) Si s'escau, per reflectir l'ingrés financer meritat, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per la formalització del crèdit en efectes de gir acceptats pel deutor, amb càrrec al compte 441.

b₂) Per la cancel·lació total o parcial dels deutes, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

b₃) Per la seva classificació com a deutors de cobrament dubtós, amb càrrec al compte 446.

b₄) Per la part que resulti definitivament incobrable, amb càrrec al compte 650.

441. *Deutors, efectes comercials a cobrar*

Crèdits amb deutors, formalitzats en efectes de gir acceptats.

S'han d'incloure en aquest compte els efectes en cartera, els descomptats, els lliurats en gestió de cobrament i els impagats; en aquest últim cas només quan no s'hagin de reflectir en el compte 446.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per la prestació de serveis, si els perceptors accepten efectes de gir, amb abonament a comptes del subgrup 75.

a₂) Per la formalització del dret de cobrament en efectes de gir acceptat pel receptor del servei o deutor, amb abonament, generalment, al compte 440.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Pel cobrament dels efectes en el venciment, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Per la seva classificació com de cobrament dubtós, amb càrrec al compte 446.

b₃) Per la part que resulti definitivament incobrable, amb càrrec al compte 650.

El finançament obtingut pel descompte d'efectes constitueix un deute que s'ha de recollir, generalment, en els comptes corresponents del subgrup 52. En conseqüència, en el venciment dels efectes atesos, s'ha d'abonar el compte 4411, amb càrrec al compte 5208.

446. *Deutors de cobrament dubtós*

Saldos de deutors compresos en aquest subgrup, inclosos els formalitzats en efecte de gir, en els quals concorren circumstàncies que permetin raonablement la seva qualificació com de cobrament dubtós.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 436.

449. *Deutors per operacions en comú*

Crèdits amb partícips en les operacions que regulen els articles 239 a 243 del Codi de comerç i en altres operacions en comú de característiques anàlogues.

Ha de figurar en l'actiu del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per les aportacions fetes per l'empresa com a partícip no gestor, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Sent l'empresa partícip gestor, per la pèrdua que s'hagi d'atribuir als partícips no gestors quan el seu saldo en l'operació en comú passi a ser deutor, amb abonament al compte 7510.

a₃) Pel benefici que correspon a l'empresa com a particip no gestor, amb abonament al compte 7511.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Pel cobrament dels crèdits, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Sent l'empresa particip gestor, pel benefici que s'ha d'atribuir als particips no gestors mentre el seu saldo en l'operació en comú sigui deutor, amb càrrec al compte 6510.

b₃) Per la pèrdua que correspongui a l'empresa com a particip no gestor, amb càrrec al compte 6511.

46. PERSONAL

460. Avançaments de remuneracions.

465. Remuneracions pendents de pagament.

Saldos amb persones que presten els seus serveis a l'empresa i les remuneracions de les quals es comptabilitzen en el subgrup 64.

460. *Avançaments de remuneracions*

Lliuraments a càrrec de remuneracions al personal de l'empresa.

Qualsevol altres avançaments que tinguin la consideració de préstecs al personal s'han d'incloure en el compte 544 o en el compte 254, segons el termini de venciment.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar en efectuar-se els lliuraments abans esmentats, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar en compensar els avançaments amb les remuneracions meritades, amb càrrec a comptes del subgrup 64.

465. *Remuneracions pendents de pagament*

Dèbits de l'empresa al personal pels conceptes esmentats en els comptes 640 i 641.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per les remuneracions meritades i no pagades, amb càrrec als comptes 640 i 641.

b) S'ha de carregar quan es paguin les remuneracions, amb abonament a comptes del subgrup 57.

47. ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES

470. Hisenda pública, deutora per diversos conceptes.

4700. Hisenda pública, deutora per IVA.

4708. Hisenda pública, deutora per subvencions concedides.

4709. Hisenda pública, deutora per devolució d'impostos.

471. Organismes de la Seguretat Social, deutors.

472. Hisenda pública, IVA suportat.

473. Hisenda pública, retencions i pagaments a compte.

474. Actius per impost diferit.

4740. Actius per diferències temporàries deduïbles.

4742. Drets per deduccions i bonificacions pendents d'aplicar.

4745. Crèdit per pèrdues a compensar de l'exercici.

475. Hisenda pública, creditora per conceptes fiscals.

4750. Hisenda pública, creditora per IVA.

4751. Hisenda pública, creditora per retencions practicades.

4752. Hisenda pública, creditora per impost sobre societats.

4758. Hisenda pública, creditora per subvencions a reintegrar.

476. Organismes de la Seguretat Social, creditors.

477. Hisenda pública, IVA repercutit.

479. Passius per diferències temporàries imposables.

470. Hisenda pública, deutora per diversos conceptes.

Subvencions, compensacions, desgravacions, devolucions d'impostos i, en general, totes les percepcions que siguin degudes per motius fiscals o de foment realitzades per les administracions públiques, exclosa la Seguretat Social.

Ha de figurar en l'actiu del balanç.

El contingut i moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

4700. *Hisenda pública, deutora per IVA*

Excés, en cada període impositiu, de l'IVA suportat deduïble sobre l'IVA repercutit.

a) S'ha de carregar en acabar cada període de liquidació, per l'import de l'excés esmentat, amb abonament al compte 472.

b) S'ha d'abonar:

b₁) En cas de compensació en declaració liquidació posterior, amb càrrec al compte 477.

b₂) En els casos de devolució per la hisenda pública, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

4708. *Hisenda pública, deutora per subvencions concedides*

Crèdits amb la hisenda pública per raó de subvencions concedides.

a) S'ha de carregar quan siguin concedides les subvencions, amb abonament, generalment, als comptes 130, 131, 132, 172 o 740.

b) S'ha d'abonar en el moment del cobrament, amb càrrec, generalment, a comptes de subgrup 57.

4709. *Hisenda pública, deutora per devolució d'impostos*

Crèdits amb la hisenda pública per raó de devolució d'impostos.

a) S'ha de carregar:

a₁) Per les retencions i pagaments a compte a retornar, amb abonament al compte 473.

a₂) Si es tracta de devolucions d'altres impostos que hagin estat comptabilitzats en comptes de despeses, amb abonament al compte 636. Si han estat carregats en comptes del grup 2, aquests han de ser els comptes abonats per l'import de la devolució.

b) S'ha d'abonar en el moment del cobrament, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

471. *Organismes de la Seguretat Social, deutors*

Crèdits a favor de l'empresa dels diversos organismes de la Seguretat Social, relacionats amb les prestacions socials que aquests efectuen.

Ha de figurar en l'actiu del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per les prestacions a càrrec de la Seguretat Social, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar en cancel·lar el crèdit.

472. *Hisenda pública, IVA suportat*

IVA meritat amb motiu de l'adquisició de béns i serveis i altres operacions compreses en el text legal, que tingui caràcter deduïble.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'import de l'IVA deduïble quan es meriti l'impost, amb abonament a comptes de creditors o proveïdors dels grups 1, 4 o 5 o a comptes del subgrup 57. En els casos de canvi d'afectació de béns, amb abonament al compte 477.

a₂) Per les diferències positives que resultin en l'IVA deduïble corresponent a operacions de béns o serveis de l'actiu corrent o de béns d'inversió en practicar-se les regularitzacions que preveu la regla de prorata, amb abonament al compte 639.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import de l'IVA deduïble que es compensa en la declaració liquidació del període de liquidació, amb càrrec al compte 477. Si després de formulat aquest assentament subsisteix saldo en el compte 472, l'import d'aquest s'ha de carregar al compte 4700.

b₂) Per les diferències negatives que resultin en l'IVA deduïble corresponent a operacions de béns o serveis de l'actiu corrent o de béns d'inversió en practicar-se les regularitzacions que preveu la regla de prorata, amb càrrec al compte 634.

c) S'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec a comptes dels grups 1, 2, 4 o 5, per l'import de l'IVA deduïble que correspongui en els casos d'alteracions de preus posteriors al moment en què s'hagin realitzat les operacions gravades, o quan aquestes quedin sense efecte totalment o parcialment, o quan s'hagi de reduir la base imposable en virtut de descomptes i bonificacions atorgats després de la meritació de l'impost.

473. *Hisenda pública, retencions i pagaments a compte*

Quantitats retingudes a l'empresa i pagaments realitzats per aquesta a càrrec d'impostos.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import de la retenció o pagament a compte, amb abonament, generalment, a comptes del grup 5 i a comptes del subgrup 76.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import de les retencions suportades i els ingressos a compte de l'impost sobre societats realitzats, fins a l'import de la quota líquida del període, amb càrrec al compte 6300.

b₂) Per l'import de les retencions suportades i ingressos a compte de l'impost sobre societats que hagin de ser objecte de devolució a l'empresa, amb càrrec al compte 4709.

474. *Actius per impost diferit*

Actius per diferències temporàries deduïbles, crèdits pel dret a compensar en exercicis posteriors les bases imposables negatives pendents de compensació i deduccions i altres avantatges fiscals no utilitzats, que quedin pendents d'aplicar en la liquidació dels impostos sobre beneficis.

En aquest compte, hi ha de figurar l'import íntegre dels actius per impost diferit corresponent als impostos sobre beneficis, i no és admissible la seva compensació amb els passius per impost diferit, ni tan sols dins d'un mateix exercici. Tot això, sense perjudici del que disposa la tercera part d'aquest Pla, als efectes de la seva presentació en els comptes anuals.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El contingut i moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

4740. *Actius per diferències temporàries deduïbles*

Actius fiscals per diferències que donen lloc a menors quantitats a pagar o majors quantitats a retornar per impostos sobre beneficis en exercicis futurs, normalment a mesura que es recuperin els actius o es liquidin els passius dels quals deriven.

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'import de l'actiu per diferències temporàries deduïbles originat en l'exercici, amb abonament, generalment, al compte 6301.

a₂) Per l'augment dels actius per diferències temporàries deduïbles, amb abonament, generalment, al compte 638.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per les reduccions dels actius per diferències temporàries deduïbles, amb càrrec, generalment, al compte 633.

b₂) Quan s'imputin els actius per diferències temporàries deduïbles, generalment, amb càrrec al compte 6301.

4742. *Drets per deduccions i bonificacions pendents d'aplicar*

Import de la disminució de l'impost sobre beneficis a pagar en el futur derivada de l'existència de deduccions o bonificacions de l'impost esmentat pendents d'aplicació.

a) S'ha de carregar:

a₁) Pel crèdit impositiu derivat de la deducció o bonificació a l'impost sobre beneficis obtinguda en l'exercici, amb abonament, generalment, al compte 6301.

a₂) Per l'augment del crèdit impositiu, amb abonament, generalment, al compte 638.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per la disminució del crèdit impositiu, amb càrrec, generalment, al compte 633.

b₂) Per l'aplicació fiscal de les deduccions o bonificacions d'exercicis anteriors, amb càrrec, generalment, al compte 6301.

4745. *Crèdit per pèrdues a compensar de l'exercici*

Import de la reducció de l'impost sobre beneficis a pagar en el futur derivada de l'existència de bases imposables negatives de l'impost esmentat pendents de compensació.

a) S'ha de carregar:

a₁) Pel crèdit impositiu derivat de la base imposable negativa en els impostos sobre beneficis obtinguda en l'exercici, amb abonament, generalment, al compte 6301.

a₂) Per l'augment del crèdit impositiu, amb abonament, generalment, al compte 638.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per les reduccions del crèdit impositiu, amb càrrec, generalment, al compte 633.

b₂) Quan es compensin les bases imposables negatives d'exercicis anteriors, amb càrrec, generalment, al compte 6301.

475. *Hisenda pública, creditora per conceptes fiscals*

Tributs a favor de les administracions públiques, pendents de pagament, tant si l'empresa és contribuent com si és substituït d'aquest o retenidor.

Ha de figurar en el passiu del balanç.

El contingut i moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

4750. *Hisenda pública, creditora per IVA*

Excés, en cada període impositiu, de l'IVA repercutit sobre l'IVA suportat deduïble.

a) S'ha d'abonar en acabar cada període de liquidació per l'import de l'excés esmentat, amb càrrec al compte 477.

b) S'ha de carregar per l'import de l'excés esmentat, quan se'n faci el pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

4751. *Hisenda pública, creditora per retencions practicades*

Import de les retencions tributàries efectuades pendents de pagament a la hisenda pública.

a) S'ha d'abonar en meritjar el tribut, quan l'empresa sigui substituït del contribuent o retenidor, amb càrrec a comptes dels grups 4, 5 o 6.

b) S'ha de carregar quan se'n faci el pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

4752. *Hisenda pública, creditora per impost sobre societats*

Import pendent de l'impost sobre societats a pagar.

a) S'ha d'abonar per la quota a ingressar, amb càrrec, generalment, al compte 6300 i, si s'escau, als comptes 130, 131 o 132.

b) S'ha de carregar quan se'n faci el pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

4758. *Hisenda pública, creditora per subvencions a reintegrar*

Deutes amb la hisenda pública per subvencions a retornar.

a) S'ha d'abonar per l'import de la subvenció que hagi de ser reintegrada, amb càrrec, generalment, als comptes 172 o 522.

b) S'ha de carregar en el moment del reintegrament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

476. *Organismes de la Seguretat Social, creditors*

Deutes pendents amb organismes de la Seguretat Social com a conseqüència de les prestacions que aquests realitzen.

Ha de figurar en el passiu del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per les quotes que li corresponen a l'empresa, amb càrrec al compte 642.

a₂) Per les retencions de quotes que corresponen al personal de l'empresa, amb càrrec al compte 465 o 640.

b) S'ha de carregar quan es cancel·li el deute, amb abonament a comptes del subgrup 57.

477. *Hisenda pública, IVA repercutit*

IVA meritjat amb motiu del lliurament de béns o de la prestació de serveis i d'altres operacions compreses en el text legal.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per l'import de l'IVA repercutit quan es meriti l'impost, amb càrrec a comptes de deutors o clients dels grups 2, 4 o 5 o a comptes del subgrup 57. En els casos de canvi d'afectació de béns, amb càrrec al compte 472 i al compte de l'actiu de què es tracti.

a₂) Per l'import de l'IVA repercutit quan es meriti l'impost, en el cas de retirada de béns d'inversió o de béns de l'actiu corrent amb destí al patrimoni personal del titular de l'explotació o al seu consum final, amb càrrec al compte 550.

b) S'ha de carregar per l'import de l'IVA suportat deduïble que es compensi en la declaració liquidació del període de liquidació, amb abonament al compte 472. Si una vegada formulat aquest assentament subsisteix saldo en el compte 477, l'import d'aquest s'ha d'abonar al compte 4750.

c) S'ha d'abonar o carregar, amb càrrec o abonament a comptes dels grups 2, 4 o 5, per l'import de l'IVA repercutit que correspongui en els casos d'alteracions de preus posteriors al moment en què s'hagin realitzat les operacions gravades o quan aquestes quedin sense efecte totalment o parcialment o quan s'hagi de reduir la base imposable en virtut de descomptes i bonificacions atorgats després de la meritació de l'impost.

479. *Passius per diferències temporànies imposables*

Diferències que donen lloc a majors quantitats a pagar o menors quantitats a retornar per impostos sobre beneficis en exercicis futurs, normalment a mesura que es recuperin els actius o es liquidin els passius dels quals deriven.

En aquest compte, hi ha de figurar l'import íntegre dels passius per impost diferit, i no és admissible la seva compensació amb els actius per impost diferit de l'impost sobre beneficis. Tot això, sense perjudici del que disposa la tercera part d'aquest Pla, als efectes de la seva presentació en els comptes anuals.

Ha de figurar en el passiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per l'import dels passius per diferències temporànies imposables originats en l'exercici, amb càrrec, generalment, al compte 6301.

a₂) Per l'import dels passius per diferències temporànies imposables que sorgeixin amb càrrec als comptes 130, 131 o 132.

a₃) Per l'augment dels passius per diferències temporànies imposables, amb càrrec, generalment, al compte 633.

a₄) Per l'augment dels passius per diferències temporànies imposables originats per la recepció d'una subvenció, donació o llegat oficial no reintegrable, amb càrrec als comptes 130, 131 o 132.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per les reduccions dels passius per diferències temporànies imposables, amb abonament, generalment, al compte 638.

b₂) Per les reduccions dels passius per diferències temporànies imposables originats per la recepció d'una subvenció, donació o llegat oficial no reintegrable, amb abonament als comptes 130, 131 o 132.

b₃) Quan es cancel·lin els passius per diferències temporànies imposables, generalment, amb abonament al compte 6301.

b₄) Quan es cancel·lin els passius per diferències temporànies imposables originats per la recepció d'una subvenció, donació o llegat oficial no reintegrable, amb abonament als comptes 130, 131 o 132.

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.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en fer el tancament de l'exercici, amb abonament als comptes del grup 6 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.

485. *Ingressos anticipats*

Ingressos comptabilitzats en l'exercici que es tanca i que corresponen al següent.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en fer el tancament de l'exercici, amb càrrec als comptes del grup 7 que hagin registrat els ingressos corresponents al posterior.

b) S'ha de carregar, al principi de l'exercici següent, amb abonament a comptes del grup 7.

49. DETERIORAMENT DE VALOR DE CRÈDITS COMERCIALS I PROVISIONS A CURT TERMINI

490. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials.

493. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb parts vinculades.

4933. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb empreses del grup.

4934. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb empreses associades.

4935. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb altres parts vinculades.

499. Provisions per operacions comercials.

4994. Provisió per contractes onerosos.

4999. Provisió per a altres operacions comercials.

Correccions per deteriorament del valor dels actius financers per operacions comercials a causa de situacions latents d'insolvència de clients i d'altres deutors inclosos en els subgrups 43 i 44 i obligacions actuals, en la data del tancament de l'exercici, per les despeses en què s'incorri després del lliurament dels béns o la prestació de serveis, com, per exemple, la cobertura de despeses per devolucions de vendes, garanties sobre productes venuts i altres conceptes anàlegs.

Els comptes d'aquest subgrup, llevat del 499. Provisió per operacions comercials, han de figurar en l'actiu del balanç minorant la partida en què figuri el corresponent element patrimonial.

490. *Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials*

Import de les correccions valoratives per deteriorament de crèdits incobrables, amb origen en operacions de tràfic.

El seu moviment és el següent, segons l'alternativa adoptada per l'empresa:

1. Quan l'empresa xifri l'import del deteriorament al final de l'exercici mitjançant una estimació global del risc de fallits existents en els saldos de clients i deutors, sempre que el seu import, considerat individualment, no sigui significatiu:

a) S'ha d'abonar, al final de l'exercici, per l'estimació realitzada, amb càrrec al compte 694.

b) S'ha de carregar, igualment al final de l'exercici, per la correcció realitzada en fer el tancament de l'exercici precedent, amb abonament al compte 794.

2. Quan l'empresa xifri l'import del deteriorament mitjançant un sistema individualitzat de seguiment de saldos de clients i deutors:

a) S'ha d'abonar, al llarg de l'exercici, per l'import de la pèrdua que es vagi estimant, amb càrrec al compte 694.

b) S'ha de carregar a mesura que es vagin donant de baixa els saldos de clients i deutors per als quals es va dotar el compte corrector de forma individualitzada o quan la pèrdua estimada disminueixi com a conseqüència d'un esdeveniment posterior, amb abonament al compte 794.

493. *Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb parts vinculades*

Import de les correccions valoratives per deteriorament de crèdits incobrables, amb origen en operacions de tràfic efectuades amb parts vinculades.

4933/4934/4935

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és anàleg a l'assenyalat per al compte 490.

499. *Provisions per operacions comercials*

Provisions per al reconeixement d'obligacions presents derivades del tràfic comercial de l'empresa.

Ha de figurar en el passiu del balanç.

Les provisions per a operacions comercials la cancel·lació de les quals es prevegi a llarg termini han de figurar en el passiu no corrent del balanç a l'epígraf «Provisions llarg termini».

4994. Provisió per contractes onerosos

Provisió que sorgeix quan els costos que comporta el compliment d'un contracte excedeixen els beneficis econòmics que s'espera rebre'n.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en fer el tancament de l'exercici, per l'import de l'estimació realitzada, amb càrrec al compte 6954.

b) S'ha de carregar:

b₁) En fer el tancament de l'exercici, si l'empresa opta per complir el contracte, per l'excés de provisió comptabilitzada, amb abonament al compte 79544.

b₂) Si l'empresa opta per la cancel·lació del contracte, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

4999. Provisió per a altres operacions comercials.

Provisió per a cobertura de despeses per devolucions de vendes, garanties de reparació, revisions i altres conceptes anàlegs.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en fer el tancament de l'exercici, per l'import de l'estimació realitzada, amb càrrec al compte 6959.

b) S'ha de carregar, en fer el tancament de l'exercici, per la dotació efectuada l'any anterior, amb abonament al compte 79549.

Grup 5

COMPTES FINANCERS

Instruments financers per operacions no comercials, és a dir, per operacions alienes al tràfic el venciment, alienació o realització de les quals s'espera que es produeixi en un termini no superior a un any, i mitjans líquids disponibles.

En particular, s'han d'aplicar les regles següents:

a) En aquest grup s'inclouen els derivats financers de negociació quan la seva liquidació no sigui superior a un any.

b) Els actius financers que d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració dels comptes anuals es classifiquin en la categoria d'«Actius financers mantinguts per negociar», amb caràcter general, han d'estar inclosos en aquest grup. En particular, s'han d'incloure en aquesta categoria les inversions financeres en instruments de patrimoni d'empreses que no tinguin la consideració d'empreses del grup, multigrup o associades, que s'hagin adquirit amb la intenció de ser venudes a curt termini.

c) S'han de desenvolupar els comptes de quatre xifres o més que siguin necessaris per diferenciar les categories en què s'hagin inclòs els actius financers d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració.

d) Si s'adquireixen actius financers híbrids, s'han d'incloure en el compte que correspongui a la naturalesa del contracte principal, per a la qual cosa s'han de crear amb el desglossament corresponent comptes de quatre xifres o més que identifiquin que es tracta d'un actiu financer híbrid a curt termini. Els comptes que recullin aquests actius s'han de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament a càrrec, respectivament, als comptes 763 i 663.

e) Un compte que reculli actius financers classificats en la categoria d'«Actius financers mantinguts per negociar» s'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec respectivament als comptes 763 i 663.

f) La diferència entre el valor pel qual es reconeixen inicialment els actius financers o passius financers i el seu valor de reemborsament s'ha de registrar com un càrrec o abonament (o, quan escaigui, un abonament o càrrec), en el compte on estigui registrat l'actiu financer o el passiu financer, tenint com a contrapartida el compte del subgrup 76 o 66 que correspongui segons la naturalesa de l'instrument.

50. EMPRÈSTITS, DEUTES AMB CARACTERÍSTIQUES ESPECIALS I ALTRES EMISSIONS ANÀLOGUES A CURTTERMINI

500. Obligacions i bons a curt termini.

502. Accions o participacions a curt termini considerades com a passius financers.

505. Deutes representats en altres valors negociables a curt termini.

506. Interessos a curt termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues.

507. Dividends d'accions o participacions considerades com a passius financers.

509. Valors negociables amortitzats.

Finançament aliè instrumentat en valors negociables i accions o altres participacions en el capital de l'empresa que, atenent les característiques econòmiques de l'emissió, s'hagin de considerar com a passius financers, el venciment dels 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.

La part dels deutes a llarg termini que tingui venciment 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 amb venciment a curt termini dels comptes corresponents dels subgrups 15 i 17.

500. Obligacions i bons a curt termini

Obligacions i bons en circulació no convertibles en accions el venciment dels quals s'hagi de produir en un termini no superior a un any.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el moment de l'emissió, per l'import rebut, minorat, si s'escau, en els costos de la transacció, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 661.

b) S'ha de carregar per l'import a reemborsar dels valors, a l'amortització d'aquests, amb abonament al compte 509.

502. Accions o participacions a curt termini considerades com a passius financers

Capital social escripturat i, si s'escau, prima d'emissió a assumptió en les societats que revesteixin forma mercantil que, atenent les característiques de l'emissió, s'hagi de comptabilitzar com a passiu financer i el rescat del

qual es prevegi a curt termini. En particular, determinades accions rescatables i accions o participacions sense vot.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pel capital inicial i les ampliacions successives, en el moment de la seva inscripció en el Registre mercantil, amb càrrec al compte 199.

b) S'ha de carregar per la cancel·lació o reduccions d'aquest i a l'extinció de la societat, una vegada transcorregut el període de liquidació.

505. *Deutes representats en altres valors negociables a curt termini*

Altres passius financers el venciment dels quals s'hagi de produir en un termini no superior a un any, representats en valors negociables, oferts a l'estalvi públic, diferents dels anteriors.

El seu contingut i moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 500.

506. *Interessos a curt termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues*

Interessos a pagar, amb venciment a curt termini, d'emprèstits i altres emissions anàlogues.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import dels interessos explícits meritats durant l'exercici, inclosos els no vençuts, amb càrrec al compte 661.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la retenció a càrrec d'impostos, quan escaigui, amb abonament al compte 475.

b₂) En el moment del pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

507. *Dividends d'accions o participacions considerades com a passius financers*

Dividends a pagar, amb venciment a curt termini, d'accions o participacions considerades com a passiu.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import dels dividends meritats durant l'exercici, amb càrrec al compte 664.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la retenció a càrrec d'impostos, quan escaigui, amb abonament al compte 475.

b₂) En el moment del pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

509. *Valors negociables amortitzats*

Deutes per valors negociables amortitzats.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pel valor de reemborsament dels valors amortitzats, amb càrrec a comptes d'aquest subgrup o del subgrup 17.

b) S'ha de carregar pel valor de reemborsament dels valors amortitzats, amb abonament a comptes del subgrup 57.

51. DEUTES A CURT TERMINI AMB PARTS VINCULADES

510. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit vinculades.

5103. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit, empreses del grup.

5104. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit, empreses associades.

5105. Deutes a curt termini amb altres entitats de crèdit vinculades.

511. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, parts vinculades.

5113. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, empreses del grup.

5114. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, empreses associades.

5115. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, altres parts vinculades.

512. Creditors per arrendament financer a curt termini, parts vinculades.

5123. Creditors per arrendament financer a curt termini, empreses del grup.

5124. Creditors per arrendament financer a curt termini, empreses associades.

5125. Creditors per arrendament financer a curt termini, altres parts vinculades.

513. Altres deutes a curt termini amb parts vinculades.

5133. Altres deutes a curt termini amb empreses del grup.

5134. Altres deutes a curt termini amb empreses associades.

5135. Altres deutes a curt termini amb altres parts vinculades.

514. Interessos a curt termini de deutes amb parts vinculades.

5143. Interessos a curt termini de deutes, empreses del grup.

5144. Interessos a curt termini de deutes, empreses associades.

5145. Interessos a curt termini de deutes, altres parts vinculades.

Deutes el venciment dels quals s'hagi de produir en un termini no superior a un any, contrets amb empreses de grup, multigrup, associades i altres parts vinculades, inclosos aquells que per la seva naturalesa hagin de figurar en els subgrups 50 o 52, les fiances i dipòsits rebuts a curt termini del subgrup 56 i els derivats financers que hagin de figurar en el compte 559. Aquests deutes s'han de recollir en els comptes de tres xifres o més que es desenvolupin.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu corrent del balanç.

La part dels deutes a llarg termini, amb persones o entitats vinculades, que tingui venciment a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf «Deutes amb empreses del grup 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 termini dels comptes corresponents del subgrup 16.

510. *Deutes a curt termini amb entitats de crèdit vinculades*

Els contrets amb entitats de crèdit vinculades per préstecs rebuts i altres dèbits, amb venciment no superior a un any.

5103/5104/5105

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar:

a₁) En formalitzar el deute o préstec, per l'import rebut, minorat, si s'escau, en els costos de la transacció, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'han de carregar pel reintegrament, total o parcial, en el venciment, amb abonament a comptes del subgrup 57.

S'ha d'incloure, amb el desenvolupament corresponent en comptes de cinc xifres o més, l'import dels deutes a curt termini per efectes descomptats.

511. *Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, parts vinculades*

Deutes amb parts vinculades en qualitat de subministradors de béns definits en el grup 2, inclosos els formalitzats en efectes de gir, amb venciment no superior a un any.

5113/5114/5115

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat dels béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'han de carregar per la cancel·lació, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

512. *Creditors per arrendament financer a curt termini, parts vinculades*

Deutes amb venciment inferior a un any amb parts vinculades en qualitat de cedents de l'ús de béns en acords que s'hagin de qualificar d'arrendaments financers en els termes que recullen les normes de registre i valoració.

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

5123/5124/5125

a) S'han d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat del dret d'ús sobre els béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'han de carregar per la cancel·lació, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

513. *Altres deutes a curt termini amb parts vinculades*

Els contrets amb parts vinculades per préstecs rebuts i altres debits no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment no superior a un any.

5133/5134/5135

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és anàleg al descrit per al compte 510.

514. *Interessos a curt termini de deutes amb parts vinculades*

Interessos a pagar, amb venciment a curt termini, de deutes amb parts vinculades.

5143/5144/5145

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import dels interessos explícits meritats durant l'exercici, inclosos els no vençuts, amb càrrec al compte 662.

b) S'han de carregar:

b₁) Per la retenció a càrrec d'impostos, quan escaigui, amb abonament al compte 475.

b₂) En el moment del pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

52. DEUTES A CURT TERMINI PER PRÉSTECES REBUTS I ALTRES CONCEPTES

520. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit.

5200. Préstecs a curt termini d'entitats de crèdit.

5201. Deutes a curt termini per crèdit disposat.

5208. Deutes per efectes descomptats.

5209. Deutes per operacions de facturatge.

521. Deutes a curt termini.

522. Deutes a curt termini transformables en subvencions, donacions i llegats.

523. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini.

524. Creditors per arrendament financer a curt termini.

525. Efectes a pagar a curt termini.

526. Dividend actiu a pagar.

527. Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit.

528. Interessos a curt termini de deutes.

529. Provisions a curt termini.

5291. Provisió a curt termini per a impostos.

5292. Provisió a curt termini per a altres responsabilitats.

5293. Provisió a curt termini per desmantellament, retirament o rehabilitació de l'immobilitzat.

5295. Provisió a curt termini per a actuacions mediambientals.

Finançament aliè a curt termini no instrumentat en valors negociables ni contret amb persones o entitats que tinguin la qualificació de parts vinculades, incloent-hi els dividends a pagar. Així mateix, aquest subgrup inclou les provisions la cancel·lació de les quals es prevegi a curt termini.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu corrent del balanç.

La part dels passius a llarg termini que tingui venciment 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 i provisions a llarg termini amb venciment a curt termini dels comptes corresponents dels subgrups 14 i 17.

520. *Deutes a curt termini amb entitats de crèdit*

Els contrets amb entitats de crèdit per préstecs rebuts i altres debèits, amb venciment no superior a un any.

El contingut i moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

5200. *Préstecs a curt termini d'entitats de crèdit*

Quantitat que correspon per aquest concepte d'acord amb les estipulacions del contracte.

a) S'ha d'abonar:

a₁) En formalitzar el préstec, per l'import rebut, minorat, si s'escau, en els costos de la transacció, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar pel reintegrament, total o parcial, amb abonament a comptes del subgrup 57.

5201. *Deutes a curt termini per crèdit disposat*

Deutes per quantitats disposades en pòlissa de crèdit.

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per les quantitats disposades, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar per la cancel·lació, total o parcial, del deute, amb abonament a comptes del subgrup 57.

5208. *Deutes per efectes descomptats*

Deutes a curt termini amb entitats de crèdit conseqüència del descompte d'efectes.

a) S'ha d'abonar:

a₁) En descomptar els efectes, per l'import percebut, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, pels interessos i despeses suportats, amb càrrec, generalment, al compte 665.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) Quan vencin els efectes atesos, amb abonament, generalment, als comptes 431 i 441.

b₂) Per l'import dels efectes no atesos en el venciment, amb abonament a comptes del subgrup 57.

5209. *Deutes per operacions de facturatge*

Deutes a curt termini amb entitats de crèdit conseqüència d'operacions de facturatge en què l'empresa reté substancialment els riscos i beneficis dels drets de cobrament.

a) S'ha d'abonar:

a₁) Pel finançament obtingut, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, pels interessos i despeses suportats, amb càrrec, generalment, al compte 665.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) Quan vencin els drets de cobrament atesos, amb abonament, generalment, al compte 432.

b₂) Per l'import dels drets de cobrament no atesos en el venciment, amb abonament a comptes del subgrup 57.

521. *Deutes a curt termini*

Els contrets amb tercers per préstecs rebuts i altres debèits no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En formalitzar el deute o el préstec, per l'import rebut, minorat, si s'escau, en els costos de la transacció, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar pel reintegrament, total o parcial, amb abonament a comptes del subgrup 57.

522. *Deutes a curt termini transformables en subvencions, donacions i llegats*

Quantitats concedides per les administracions públiques, tant nacionals com internacionals, empreses o particulars amb caràcter de subvenció, donació o llegat reintegrable, amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per les quantitats concedides a l'empresa, amb càrrec, generalment, a comptes dels subgrups 47 o 57.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per qualsevol circumstància que en determini la reducció total o parcial, d'acord amb els termes de la seva concessió, amb abonament, generalment, al compte 4758.

b₂) Si perd el caràcter de reintegrable, amb abonament del seu saldo als comptes 130, 131 o 132 o a comptes del subgrup 74.

523. *Proveïdors d'immobilitzat a curt termini*

Deutes amb subministradors de béns definits en el grup 2, amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat dels béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la instrumentació dels deutes en efectes a pagar, amb abonament al compte 525.

b₂) Per la cancel·lació, total o parcial, dels deutes, amb abonament a comptes del subgrup 57.

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'hagin de qualificar d'arrendaments financers en els termes recollits en les normes de registre i valoració.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat del dret d'ús sobre els béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar per la cancel·lació, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

525. Efectes a pagar a curt termini

Deutes contrets per préstecs rebuts i altres dèbits amb venciment no superior a un any, instrumentats mitjançant efectes de gir, inclosos aquells que tinguin l'origen en subministraments de béns d'immobilitzat.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Quan l'empresa accepti els efectes, amb càrrec, generalment, a comptes d'aquest subgrup.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar pel pagament dels efectes en arribar el seu venciment, amb abonament a comptes del subgrup 57.

526. Dividend actiu a pagar

Deutes amb accionistes per dividendes actius, siguin definitius o «a compte» dels beneficis de l'exercici.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Pel dividend «a compte» que s'acordi, amb càrrec al compte 557.

a₂) Pel dividend definitiu, exclòs, si s'escau, el dividend «a compte», en aprovar-se la distribució de beneficis, amb càrrec al compte 129.

a₃) Si s'acorda el repartiment de reserves expresses de lliure disposició, amb càrrec a comptes del subgrup 11.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la retenció a càrrec d'impostos, amb abonament al compte 475.

b₂) En el moment del pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

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 explícits meritats durant l'exercici, inclosos els no vençuts, amb càrrec al compte 662.

b) S'ha de carregar quan es produeixi el pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

528. Interessos a curt termini de deutes

Interessos a pagar, amb venciment a curt termini, de deutes, exclosos els que hagin de ser registrats en el compte 527.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import dels interessos explícits meritats durant l'exercici, inclosos els no vençuts, amb càrrec al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la retenció a càrrec d'impostos, quan escaigui, amb abonament al compte 475.

b₂) En el moment del pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

529. Provisions a curt termini

Les provisions incloses en el subgrup 14 la cancel·lació de les quals es prevegi a curt termini han de figurar a l'epígraf del passiu corrent «Provisions a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representi l'obligació a llarg termini amb venciment a curt termini dels comptes corresponents del subgrup 14.

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres inclosos en aquest subgrup és anàleg al dels corresponents comptes del subgrup 14.

53. INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI EN PARTS VINCULADES

530. Participacions a curt termini en parts vinculades.

5303. Participacions a curt termini en empreses del grup.

5304. Participacions a curt termini en empreses associades.

5305. Participacions a curt termini en altres parts vinculades.

531. Valors representatius de deute a curt termini de parts vinculades.

5313. Valors representatius de deute a curt termini d'empreses del grup.

5314. Valors representatius de deute a curt termini d'empreses associades.

5315. Valors representatius de deute a curt termini d'altres parts vinculades.

532. Crèdits a curt termini a parts vinculades.

5323. Crèdits a curt termini a empreses del grup.

5324. Crèdits a curt termini a empreses associades.

5325. Crèdits a curt termini a altres parts vinculades.

533. Interessos a curt termini de valors representatius de deute de parts vinculades.

5333. Interessos a curt termini de valors representatius de deute d'empreses del grup.

5334. Interessos a curt termini de valors representatius de deute d'empreses associades.

5335. Interessos a curt termini de valors representatius de deute d'altres parts vinculades.

534. Interessos a curt termini de crèdits a parts vinculades.

5343. Interessos a curt termini de crèdits a empreses del grup.

5344. Interessos a curt termini de crèdits a empreses associades.

5345. Interessos a curt termini de crèdits a altres parts vinculades.

535. Dividend a cobrar d'inversions financeres en parts vinculades.
 5353. Dividend a cobrar d'empreses del grup.
 5354. Dividend a cobrar d'empreses associades.
 5355. Dividend a cobrar d'altres parts vinculades.
539. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en parts vinculades.
 5393. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en empreses del grup.
 5394. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en empreses associades.
 5395. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en altres parts vinculades.

Inversions financeres a curt termini en empreses del grup, multigrup, associades i altres parts vinculades, sigui quina sigui la seva forma d'instrumentació, inclosos els dividends i interessos meritats, amb venciment no superior a un any, o sense venciment (com els instruments de patrimoni), quan l'empresa tingui la intenció de vendre'ls a curt termini. També s'han d'incloure en aquest subgrup les fiances i dipòsits a curt termini constituïts amb aquestes persones o entitats i altres tipus d'actius financers i inversions a curt termini amb aquestes persones o entitats. Aquestes inversions s'han de recollir en els comptes de tres xifres o més que es desenvolupin.

La part de les inversions a llarg termini, amb persones o entitats vinculades, que tingui venciment a curt termini ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf «Inversions en empreses del grup i associades a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representi la inversió a llarg termini amb venciment a curt termini dels comptes corresponents del subgrup 24.

530. *Participacions a curt termini en parts vinculades*

Inversions a curt termini en drets sobre el patrimoni net —amb cotització o sense en un mercat regulat— de parts vinculades; generalment, accions emeses per una societat anònima o participacions en societats de responsabilitat limitada.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

5303/5304 *Participacions a curt termini en empreses del grup/en empreses associades*

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

- a) S'han de carregar en el moment de la subscripció o compra, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57 i, si s'escau, al compte 539.
 b) S'han d'abonar per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, si hi ha desemborsaments pendents al compte 539 i en cas de pèrdues, al compte 666.

5305. *Participacions a curt termini en altres parts vinculades*

El moviment del compte esmentat és el següent:

- a) S'ha de carregar:

a₁) En el moment de la subscripció o compra, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57 i, si s'escau, al compte 539.

a₂) Per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament al compte 763.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec al compte 663.

b₂) Per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i si hi ha desemborsaments pendents al compte 539.

531. *Valors representatius de deute a curt termini de parts vinculades*

Inversions a curt termini 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 parts vinculades, amb venciment no superior a un any.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

5313/5314/5315

Amb caràcter general, el moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar:

a₁) En el moment de la subscripció o compra, pel preu d'adquisició, exclosos els interessos explícits meritats i no vençuts, amb abonament a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del valor, amb abonament, generalment, al compte 761.

b) S'han d'abonar per les alienacions, amortitzacions o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 666.

532. *Crèdits a curt termini a parts vinculades*

Inversions a curt termini en préstecs i altres crèdits no comercials, inclosos els derivats d'alienacions d'immobilitzat, els originats per operacions d'arrendament financer i les imposicions a curt termini, estiguin o no formalitzats mitjançant efectes de gir, concedits a parts vinculades, amb venciment no superior a un any. Els diferents crèdits esmentats han de figurar en comptes de cinc xifres.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

5323/5324/5325

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar:

a₁) En formalitzar el crèdit, per l'import d'aquest, amb abonament a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del crèdit, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'han d'abonar pel reintegrament, total o parcial o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 667.

533. *Interessos a curt termini de valors representatius de deute de parts vinculades*

Interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de valors representatius de deute a parts vinculades.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

5333/5334/5335

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar:

a₁) En el moment de la subscripció o compra dels valors, per l'import dels interessos explícits meritats i no vençuts el venciment dels quals no sigui superior a un any, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Pels interessos explícits meritats, el venciment dels quals no sigui superior a un any, amb abonament al compte 761.

b) S'han d'abonar:

b₁) Per l'import dels interessos cobrats, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) En el moment de l'alienació, amortització o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 666.

534. *Interessos a curt termini de crèdits a parts vinculades*

Interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de crèdits a parts vinculades.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

5343/5344/5345

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar pels interessos explícits meritats, el venciment dels quals no sigui superior a un any, amb abonament al compte 762.

b) S'han d'abonar:

b₁) Per l'import dels interessos cobrats, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Pel reintegrament, total o parcial, o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 667.

535. *Dividend a cobrar d'inversions financeres en parts vinculades*

Crèdits per dividends, siguin definitius o «a compte», pendents de cobrament, procedents d'inversions financeres en empreses vinculades.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

5353/5354/5355

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar per l'import meritat, amb abonament al compte 760.

b) S'han d'abonar per l'import cobrat, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i per la retenció suportada al compte 473.

539. *Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en parts vinculades*

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre participacions en el patrimoni net de parts vinculades, 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 comptabilitzin les corresponents participacions.

5393/5394/5395

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar en el moment de l'adquisició o subscripció de les accions, per l'import pendent de desemborsar, amb càrrec al compte 530.

b) S'han de carregar pels desemborsaments que es vagin exigint, amb abonament al compte 556, o al compte 530 pels saldos pendents, quan s'alienin instruments de patrimoni no desemborsats totalment.

54. ALTRES INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI

540. Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni.

541. Valors representatius de deute a curt termini.

542. Crèdits a curt termini.

543. Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat.

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 instruments de patrimoni a curt termini.

Inversions financeres temporals no relacionades amb parts vinculades, sigui quina sigui la seva forma d'instrumentació, inclosos els interessos meritats, amb venciment no superior a un any o sense venciment (com els instruments de patrimoni), quan l'empresa tingui la intenció de vendre'ls a curt termini.

La part de les inversions a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf «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 a curt termini dels comptes corresponents del subgrup 25.

540. *Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni*

Inversions a curt termini en drets sobre el patrimoni net —accions amb cotització o sense en un mercat regulat o altres valors, com ara participacions en institucions d'inversió col·lectiva, o participacions en societats de responsabilitat limitada— d'entitats que no tinguin la consideració de parts vinculades.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En el moment de la subscripció o compra, amb abonament a comptes del subgrup 57 i, si s'escau, al compte 549.

a₂) Per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament al compte 763.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec al compte 663.

b₂) Per les alienacions i en general per la baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i si hi ha desemborsaments pendents al compte 549.

541. *Valors representatius de deute a curt termini*

Inversions a curt termini, per subscripció o adquisició d'obligacions, bons o altres valors de renda fixa, inclosos aquells que fixen el seu rendiment en funció d'índexs o sistemes anàlegs.

Quan els valors subscrits o adquirits hagin estat emesos per parts vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 531.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En el moment de la subscripció o compra, pel preu d'adquisició, exclosos els interessos explícits meritats i no vençuts, amb abonament a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del valor, amb abonament, generalment, al compte 761.

b) S'ha d'abonar per l'alienació, amortització o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 666.

542. *Crèdits a curt termini*

Els préstecs i altres crèdits no comercials concedits a tercers inclosos els formalitzats mitjançant efectes de gir, amb venciment no superior a un any.

Quan els crèdits hagin estat concertats amb parts vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 532.

En aquest compte també s'han d'incloure les donacions i llegats de capital, reintegrables o no, concedits a l'empresa, a cobrar a curt termini, que es liquidin mitjançant el lliurament d'efectiu o altres instruments financers, exclosos les subvencions que s'hagin de registrar en comptes dels subgrups 44 o 47.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En formalitzar el crèdit per l'import d'aquest, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del crèdit, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar pel reintegrament, total o parcial o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 667.

543. *Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat*

Crèdits a tercers el venciment dels quals no sigui superior a un any, amb origen en operacions d'alienació d'immobilitzat.

Quan els crèdits per alienació d'immobilitzat hagin estat concertats amb parts vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 532.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'import dels crèdits esmentats, exclosos els interessos que, si s'escau, s'hagin acordat, amb abonament a comptes del grup 2.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del crèdit, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar pel reintegrament, total o parcial o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 667.

544. *Crèdits a curt termini al personal*

Crèdits concedits al personal de l'empresa, que no tingui la qualificació de part vinculada, el venciment dels quals no sigui superior a un any.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 542.

545. *Dividend a cobrar*

Crèdits per dividends, siguin definitius o «a compte», pendents de cobrament.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import meritat, amb abonament al compte 760.

b) S'ha d'abonar per l'import cobrat, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i per la retenció suportada al compte 473.

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.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En el moment de la subscripció o compra dels valors, per l'import dels interessos explícits meritats i no vençuts, el venciment dels quals no sigui superior a un any, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Pels interessos explícits meritats, el venciment dels quals no sigui superior a un any, amb abonament al compte 761.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import dels interessos cobrats, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) En el moment de l'alienació, amortització o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 666.

547. *Interessos a curt termini de crèdits*

Interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de crèdits.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pels interessos explícits meritats, el venciment dels quals no sigui superior a un any, amb abonament al compte 762.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import dels interessos cobrats, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Pel reintegrament, total o parcial, o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment a comptes del subgrup 57, i en cas de pèrdues, al compte 667.

548. *Imposicions a curt termini*

Saldos favorables en bancs i institucions de crèdit formalitzats per mitjà de «compte a termini» o similars, amb venciment no superior a un any i d'acord amb les condicions que regeixen per al sistema financer. També s'han

d'incloure, amb el desenvolupament corresponent en comptes de quatre xifres, els interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, d'imposicions a termini.

Quan les imposicions a termini hagin estat concertades amb parts vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 532.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar en el moment de la formalització, per l'import lliurat.

b) S'ha d'abonar quan es recuperin o traspassin els fons.

549. *Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini*

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre participacions en el patrimoni net d'empreses que no tinguin la consideració de parts vinculades, quan es tracti d'inversions financeres a curt termini.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, minorant la partida en què es comptabilitzin les corresponents participacions.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en el moment de l'adquisició o subscripció de les accions, per l'import pendent de desemborsar, amb càrrec al compte 540.

b) S'ha de carregar pels desemborsaments que es vagin exigint, amb abonament al compte 556 o al compte 540 pels saldos pendents, quan s'alienin instruments de patrimoni no desemborsats totalment.

55. ALTRES COMPTES NO BANCARIS.

550. Titular de l'explotació.

551. Compte corrent amb socis i administradors.

552. Compte corrent amb altres persones i entitats vinculades.

5523. Compte corrent amb empreses del grup.

5524. Compte corrent amb empreses associades.

5525. Compte corrent amb altres parts vinculades.

554. Compte corrent amb unions temporals d'empreses i comunitats de béns.

555. Partides pendents d'aplicació.

556. Desemborsaments exigits sobre participacions en el patrimoni net.

557. Dividend actiu a compte.

558. Socis per desemborsaments exigits.

5580. Socis per desemborsaments exigits sobre accions o participacions ordinàries.

5585. Socis per desemborsaments exigits per accions o participacions considerades com a passius financers.

559. Derivats financers a curt termini.

5590. Actius per derivats financers a curt termini.

5595. Passius per derivats financers a curt termini.

550. *Titular de l'explotació*

Compte corrent mantingut amb el titular de l'explotació que expressa la relació existent entre el patrimoni personal del titular i l'empresa al llarg de l'exercici.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Pels béns i drets traspassats a l'empresa des del patrimoni personal del titular.

a₂) Pels resultats positius no capitalitzats, amb càrrec al compte 129.

b) S'ha de carregar pels béns i drets retirats de l'empresa amb destí al patrimoni personal o al consum final del titular.

c) Al final de l'exercici, s'ha d'abonar o carregar, depenent del seu saldo, amb càrrec o abonament al compte 102.

551/552. *Comptes corrents amb...*

Comptes corrents d'efectiu amb socis, administradors i qualsevol altra persona natural o jurídica que no sigui banc, banquer o institució de crèdit, ni client o proveïdor de l'empresa, i que no corresponguin a comptes en participació.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç la suma de saldos deutors, i en el passiu corrent la suma de saldos creditors.

El seu moviment és el següent:

S'han de carregar per les remeses o lliuraments efectuats per l'empresa i s'han d'abonar per les recepcions a favor de l'empresa, amb abonament i càrrec, respectivament, a comptes del subgrup 57.

554. *Compte corrent amb unions temporals d'empreses i comunitats de béns*

Recull els moviments amb les unions temporals d'empreses i comunitats de béns en què participi l'empresa, derivats d'aportacions dineràries, inclosa la fundacional, devolucions dineràries de les unions temporals d'empreses, prestacions recíproques de mitjans, serveis i altres avançaments, i assignacions dels resultats obtinguts en aquestes.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per les remeses o lliuraments fets per l'empresa, amb abonament als comptes dels grups 2, 5 i 7 que corresponguin.

b) S'ha d'abonar per les recepcions a favor de l'empresa, amb càrrec als comptes dels grups 2, 5 i 6 que corresponguin.

555. *Partides pendents d'aplicació*

Remeses de fons rebudes la causa de les quals no resulti, en principi, identificable i sempre que no corresponguin a operacions que per la seva naturalesa s'hagin d'incloure en altres subgrups. Aquestes remeses han de romandre registrades en aquest compte el temps estrictament necessari per aclarir-ne la causa.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pels cobraments que es produeixin, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b) S'ha de carregar en efectuar l'aplicació, amb abonament al compte a què realment correspongui.

556. Desemborsaments exigits sobre participacions en el patrimoni net

Desemborsaments exigits i pendents de pagament corresponents a participacions en patrimoni net.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar quan s'exigeixi el desemborsament, amb càrrec a comptes dels subgrups 24, 25, 53 o 54.
- b) S'ha de carregar pels desemborsaments que s'efectuïn, amb abonament a comptes del subgrup 57.

557. Dividend actiu a compte

Imports, amb caràcter de «a compte» de beneficis, la distribució dels quals acordi l'òrgan competent.

Ha de figurar en el patrimoni net, minorant els fons propis.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar en acordar-se'n la distribució, amb abonament al compte 526.
- b) S'ha d'abonar per l'import del seu saldo quan es prengui la decisió sobre la distribució i aplicació dels beneficis, amb càrrec al compte 129.

558. Socis per desemborsaments exigits

5580. Socis per desemborsaments exigits sobre accions o participacions ordinàries.

Capital social escripturat, pendent de desemborsament, l'import del qual ha estat exigít als accionistes o partícips.

S'han de desglossar, amb el desenvolupament corresponent en comptes de cinc xifres, els desemborsaments pendents en mora.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar pels desemborsaments exigits, amb abonament al compte 1030.
- b) S'ha d'abonar en la mesura que els esmentats desemborsaments es vagin efectuant, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

5585. Socis per desemborsaments exigits sobre accions o participacions considerades com a passius financers.

Import corresponent a les accions o participacions considerades com a passius financers, emeses i subscrietes, pendents de desemborsament, l'import de les quals ha estat exigít als subscriptors.

S'han de desglossar, amb el desenvolupament corresponent en comptes de cinc xifres, els desemborsaments pendents en mora.

Ha de figurar en el passiu no corrent del balanç, amb signe negatiu, minorant l'epígraf «Deutes a llarg termini amb característiques especials».

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar pels desemborsaments exigits, amb abonament al compte 153.
- b) S'ha d'abonar en la mesura que els esmentats desemborsaments es vagin efectuant, amb càrrec als comptes del subgrup 57.

559. Derivats financers a curt termini

Import corresponent a les operacions amb derivats financers, classificats en la cartera de negociació d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, el

termini de liquidació de les quals no sigui superior a un any. En particular, s'han de recollir en aquest compte les primes pagades o cobrades en operacions amb opcions, així com, amb caràcter general, les variacions en el valor raonable dels instruments financers derivats amb què operi l'empresa: opcions, futurs, permutes financeres compravenda a termini de moneda estrangera, etc.

El contingut i moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

5590. Actius per derivats financers a curt termini.

Import corresponent a les operacions amb derivats financers a curt termini, amb valoració favorable per a l'empresa, inclosos en la categoria «Actius financers mantinguts per negociar».

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

a) S'ha de carregar:

a₁) Per les quantitats satisfetes en el moment de la contractació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Pels guanys que es generin en l'exercici, amb abonament al compte 763.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per les pèrdues que es generin en l'exercici fins al límit de l'import pel qual figuri registrat el derivat en l'actiu en l'exercici anterior, amb càrrec al compte 663.

b₂) Per l'import rebut en el moment de la liquidació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

5595. Passius per derivats financers a curt termini.

Import corresponent a les operacions amb derivats financers a curt termini, amb valoració desfavorable per a l'empresa, inclosos en la categoria «Passius financers mantinguts per negociar».

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per l'import rebut en el moment de la contractació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per les pèrdues que es generin en l'exercici, amb càrrec al compte 663.

b) S'ha de carregar:

b₁) Pels guanys que es generin en l'exercici fins al límit de l'import pel qual figuri registrat el derivat en el passiu en l'exercici anterior, amb abonament al compte 763.

b₂) Per les quantitats satisfetes en el moment de la liquidació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

56. FIANCES I DIPÒSITS REBUTS I CONSTITUÏTS A CURTTERMINI 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. Interessos pagats per endavant.

568. Interessos cobrats per endavant.

La part de les fiances i dipòsits, rebuts o constituïts, a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar en el passiu o actiu corrent del balanç; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representin les fiances i dipòsits a llarg termini amb venciment a curt termini dels comptes corresponents dels subgrups 18 i 26.

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.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en constituir-se, per l'efectiu rebut, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el moment de la cancel·lació, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b₂) Per incompliment de l'obligació fiançada que determini pèrdues en la fiança, amb abonament al compte 759.

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.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en constituir-se, per l'efectiu rebut, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b) S'ha de carregar en el moment de la cancel·lació, amb abonament a comptes del subgrup 57.

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.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar en constituir-se, per l'efectiu lliurat, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar:

b₁) En el moment de la cancel·lació, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Per incompliment de l'obligació fiançada que determini pèrdues en la fiança, amb càrrec al compte 659.

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.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar en constituir-se, per l'efectiu lliurat, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar en el moment de la cancel·lació, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

567. Interessos pagats per endavant

Interessos pagats per l'empresa que corresponen a exercicis següents.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en fer el tancament de l'exercici, amb abonament als comptes del subgrup 66 que hagin registrat els interessos comptabilitzats.

b) S'ha d'abonar, al principi de l'exercici següent, amb càrrec a comptes del subgrup 66.

568. Interessos cobrats per endavant

Interessos cobrats per l'empresa que corresponen a exercicis següents.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en fer el tancament de l'exercici, amb càrrec als comptes del subgrup 76 que hagin registrat els interessos comptabilitzats.

b) S'ha de carregar, al principi de l'exercici següent, amb abonament a comptes del subgrup 76.

57. TRESORERIA

570. Caixa, euros.

571. Caixa, moneda estrangera.

572. Bancs i institucions de crèdit c/c vista, euros.

573. Bancs i institucions de crèdit c/c vista, moneda estrangera.

574. Bancs i institucions de crèdit, comptes d'estalvis, euros.

575. Bancs i institucions de crèdit, comptes d'estalvis, moneda estrangera.

576. Inversions a curt termini de gran liquiditat.

570/571. Caixa...

Disponibilitats de mitjans líquids en caixa.

Han de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

S'han de carregar quan entrin els mitjans líquids i s'han d'abonar quan surtin, amb abonament i càrrec als comptes que han de servir de contrapartida, segons la naturalesa de l'operació que provoca el cobrament o el pagament.

572/573/574/575. Bancs i institucions de crèdit . . .

Saldos a favor de l'empresa, en comptes corrents a la vista i d'estalvi de disponibilitat immediata en bancs i institucions de crèdit; s'entenen com a tals caixes d'estalvis, caixes rurals i cooperatives de crèdit per als saldos situats a Espanya i entitats anàlogues si es tracta de saldos situats a l'estranger.

S'han d'excloure de comptabilitzar en aquest subgrup els saldos en els bancs i institucions esmentades quan no siguin de disponibilitat immediata, així com els saldos de disposició immediata si no estan en poder de bancs o de les institucions referides. També se n'han d'excloure els descoberts bancaris, que han de figurar sempre en el passiu corrent del balanç.

Han de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'han de carregar pels lliuraments d'efectiu i per les transferències, amb abonament al compte que ha de servir de contrapartida, segons sigui la naturalesa de l'operació que provoca el cobrament.

b) S'han d'abonar per la disposició, total o parcial, del saldo, amb càrrec al compte que ha de servir de contrapartida, segons sigui la naturalesa de l'operació que provoca el pagament.

576. Inversions a curt termini de gran liquiditat

Inversions financeres convertibles en efectiu, amb un venciment no superior a tres mesos des de la data d'adquisició, que no tinguin riscos significatius de canvi de valor i que formin part de la política de gestió normal de la tresoreria de l'empresa.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

S'ha de carregar quan entrin les inversions financeres i s'ha d'abonar quan surtin, amb abonament i càrrec als comptes que han de servir de contrapartida.

59. DETERIORAMENT DEL VALOR D'INVERSIONS FINANCERES A CURTTERMINI

593. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en parts vinculades.

5933. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en empreses del grup.

5934. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en empreses associades.

5935. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en altres parts vinculades.

594. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini de parts vinculades.

5943. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'empreses del grup.

5944. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'empreses associades.

5945. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'altres parts vinculades.

595. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a parts vinculades.

5953. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a empreses del grup.

5954. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a empreses associades.

5955. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a altres parts vinculades.

596. Deteriorament de valor de participacions a curt termini.

597. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini.

598. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini.

Expressió comptable de les correccions de valor motivades per les pèrdues per deteriorament dels actius inclosos en el grup 5.

En el cas de recuperacions de valor posteriors, d'acord amb el que sobre això disposen les corresponents normes de registre i valoració, les pèrdues per deteriorament reconegudes s'han de reduir fins a la seva recuperació total, quan així procedeixi d'acord amb el que disposen les normes esmentades.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç minorant la partida en què figuri el corresponent element patrimonial.

593. *Deteriorament de valor de participacions a curt termini en parts vinculades*

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspongui a les inversions a curt termini en parts vinculades.

5933/5934/5935

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 698.

b) S'han de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 798.

b₂) Quan s'alienin els valors o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 53.

594. *Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini de parts vinculades*

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspongui a les inversions a curt termini en valors representatius de deute emesos per persones o entitats que tinguin la qualificació de parts vinculades.

5943/5944/5945

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 698.

b) S'han de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 798.

b₂) Quan s'alienin els valors o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 53.

595. *Deteriorament del valor de crèdits a curt termini a parts vinculades*

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor corresponents a crèdits a curt termini, concedits a parts vinculades.

5953/5954/5955

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 699.

b) S'han de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 799.

b₂) Per la part de crèdit que resulti incobrable, amb abonament a comptes del subgrup 53.

596. *Deteriorament de valor de participacions a curt termini*

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor de participacions a curt termini en el patrimoni net d'entitats que no tenen la consideració de parts vinculades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 698.

b) S'ha de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 798.

b₂) Quan s'alienin els valors o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 54.

597. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspon a les inversions a curt termini en valors representatius de deute emesos per persones o entitats que no tinguin la qualificació de parts vinculades.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 594.

598. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor en crèdits del subgrup 54.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per a compte 595.

Grup 6

COMPRES I DESPESES

Aprovisionaments de mercaderies i altres béns adquirits per l'empresa per revendre'ls, tant si és sense alterar-ne la forma i substància, o amb la submissió prèvia a processos industrials d'adaptació, transformació o construcció. També comprèn totes les despeses de l'exercici, incloses les adquisicions de serveis i de materials consumibles, la variació d'existències adquirides i altres despeses i pèrdues de l'exercici.

En general tots els comptes del grup 6 s'abonen, en el moment del tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 129; per això, en exposar els moviments dels successius comptes del grup només es fa referència al càrrec. En les excepcions, s'esmenten els motius d'abonament i comptes de contrapartida.

60. COMPRES

- 600. Compres de mercaderies.
- 601. Compres de primeres matèries.
- 602. Compres d'altres aprovisionaments.
- 606. Descomptes sobre compres per pagament immediat.
- 607. Treballs realitzats per altres empreses.
- 608. Devolucions de compres i operacions similars.
- 609. Ràpels per compres.

Els comptes del subgrup 60, els han d'adaptar les empreses a les característiques de les operacions que realitzen, amb la denominació específica que els correspongui.

600/601/602/607. Compres de...

Aprovisionament de l'empresa de béns inclosos en els subgrups 30, 31 i 32.

També comprèn els treballs que, formant part del procés de producció pròpia, s'encarreguin a altres empreses.

Aquests comptes s'han de carregar per l'import de les compres, en rebre les remeses dels proveïdors o quan es posin en camí si les mercaderies i els béns es transporten per compte de l'empresa, amb abonament a comptes del subgrup 40 o 57.

En particular, el compte 607 s'ha de carregar en rebre els treballs encarregats a altres empreses.

606. Descomptes sobre compres per pagament immediat.

Descomptes i assimilats que li concedeixin a l'empresa 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, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 40.
- b) S'ha de carregar pel saldo en la data del tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

608. Devolucions de compres i operacions similars

Remeses retornades a proveïdors, normalment per incompliment de 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 a comptes del subgrup 40 o 57.
- b) S'ha de carregar pel saldo en la data del tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

609. Ràpels per compres

Descomptes i similars que es basin en haver 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'empresa, concedits pels proveïdors, amb càrrec a comptes del subgrup 40 o 57.
- b) S'ha de carregar pel saldo en la data del tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

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 la data del tancament de l'exercici, les variacions entre les existències finals i les inicials, corresponents als subgrups 30, 31 i 32 (mercaderies, primeres matèries i altres aprovisionaments).

El seu moviment és el següent:

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, 31 i 32. El saldo que resulti en aquests comptes s'ha de carregar o abonar, segons els casos, al compte 129.

62. SERVEIS EXTERIORS

- 620. Despeses en recerca i desenvolupament de l'exercici.
- 621. Arrendaments i cànons.
- 622. Reparacions i conservació.
- 623. Serveis de professionals independents.
- 624. Transports.
- 625. Primes d'assegurances.
- 626. Serveis bancaris i similars.
- 627. Publicitat, propaganda i relacions públiques.
- 628. Subministraments.
- 629. Altres serveis.

Serveis de naturalesa diversa adquirits per l'empresa, no inclosos en el subgrup 60 o que no formin part del preu d'adquisició de l'immobilitzat o de les inversions financeres a curt termini.

Els càrrecs en els comptes 620/629 s'han de fer normalment amb abonament al compte 410, a comptes del subgrup 57, a provisions del subgrup 14 o del compte 529 o, si s'escau, al compte 475.

620. Despeses en recerca i desenvolupament de l'exercici

Despeses de recerca i desenvolupament per serveis encarregats a altres empreses.

621. Arrendaments i cànon

Arrendaments.

Els meritats pel lloguer o arrendament operatiu de béns mobles i immobles en ús o a disposició de l'empresa.

Cànon.

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.

622. Reparacions i conservació

Els de sosteniment dels béns compresos en el grup 2.

623. Serveis de professionals independents

Import que se satisfà als professionals pels serveis prestats a l'empresa. Comprèn els honoraris d'economistes, advocats, auditors, notaris, etc., així com les comissions d'agents mediadors independents.

624. Transports

Transports a càrrec de l'empresa realitzats per tercers, quan no escaigui 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 satisfetes en concepte de primes d'assegurances, excepte les que es refereixen al personal de l'empresa i les de naturalesa financera.

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

Import de les despeses satisfetes pels conceptes que indica la denominació d'aquest compte.

628. Subministraments

Electricitat i qualsevol altre proveïment que no tingui la qualitat d'emmagatzemable.

629. Altres serveis

Els no compresos en els comptes anteriors.

En aquest compte s'han de comptabilitzar, entre d'altres, les despeses de viatge del personal de l'empresa, incloses les de transport, i les despeses d'oficina no incloses en altres comptes.

63. TRIBUTS

630. Impost sobre beneficis.

6300. Impost corrent.

6301. Impost diferit.

631. Altres tributs.

633. Ajustos negatius en la imposició sobre beneficis.

634. Ajustos negatius en la imposició indirecta.

6341. Ajustos negatius en IVA d'actiu corrent.

6342. Ajustos negatius en IVA d'inversions.

636. Devolució d'impostos.

638. Ajustos positius en la imposició sobre beneficis.

639. Ajustos positius en la imposició indirecta.

6391. Ajustos positius en IVA d'actiu corrent.

6392. Ajustos positius en IVA d'inversions.

630. Impost sobre beneficis

Import de l'impost sobre beneficis meritat en l'exercici, llevat de l'originat amb motiu d'una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net.

Amb caràcter general, el contingut i moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

6300. Impost corrent

S'ha de carregar:

a₁) Per la quota a ingressar, amb abonament al compte 4752.

a₂) Per les retencions suportades i els ingressos a compte de l'impost realitzats, fins a l'import de la quota líquida del període, amb abonament al compte 473.

6301. Impost diferit

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'import dels passius per diferències temporànies imposables originats en l'exercici, amb abonament al compte 479.

a₂) Per l'aplicació dels actius per diferències temporànies deduïbles d'exercicis anteriors, amb abonament al compte 4740.

a₃) Per l'aplicació del crèdit impositiu com a conseqüència de la compensació en l'exercici de bases imposables negatives d'exercicis anteriors, amb abonament al compte 4745.

a₄) Per l'import de l'efecte impositiu de les diferències permanents a imputar en diversos exercicis, amb abonament al compte 1370.

a₅) Per l'import de l'efecte impositiu corresponent a les deduccions i bonificacions a imputar en diversos exercicis, amb abonament al compte 1371.

a₆) Per l'aplicació fiscal de les deduccions o bonificacions d'exercicis anteriors, amb abonament al compte 4742.

a₇) Per l'import de l'efecte impositiu derivat de la transferència a resultats d'ingressos imputats directament al patrimoni net que hagin ocasionat el corresponent impost corrent en exercicis previs, amb abonament als comptes 130, 131 o 132.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import dels actius per diferències temporànies deduïbles originats en l'exercici, amb càrrec al compte 4740.

b₂) Pel crèdit impositiu generat en l'exercici com a conseqüència de l'existència de base imposable negativa a compensar, amb càrrec al compte 4745.

b₃) Per la cancel·lació de passius per diferències temporànies imposables d'exercicis anteriors, amb càrrec al compte 479.

b₄) Per les diferències permanents periodificades que s'imputen a l'exercici, amb càrrec al compte 1370.

b₅) Per les deduccions i bonificacions periodificades que s'imputen a l'exercici, amb càrrec al compte 1371.

b₆) Pels actius per deduccions i altres avantatges fiscals no utilitzat, pendents d'aplicar fiscalment, amb càrrec al compte 4742.

c) S'ha d'abonar o carregar, amb càrrec o abonament en el compte 129.

631. *Altres tributs*

Import dels tributs dels quals l'empresa és contribuïent i no tinguin assentament específic en altres comptes d'aquest subgrup o en el compte 477.

S'exceptuen igualment els tributs que hagin de ser carregats en altres comptes d'acord amb les definicions d'aquests, com passa, entre d'altres, amb els comptabilitzats en els comptes 600/602 i en el subgrup 62.

Aquest compte s'ha de carregar quan els tributs siguin exigibles, amb abonament a comptes dels subgrups 47 i 57. Igualment s'ha de carregar per l'import de la provisió dotada en l'exercici amb abonament als comptes 141 i 5291.

633. *Ajustos negatius en la imposició sobre beneficis*

Disminució, coneguda en l'exercici, dels actius per impost diferit o augment, igualment conegut en l'exercici, dels passius per impost diferit, respecte dels actius i passius per impost diferit anteriorment generats, llevat que els esmentats saldos s'hagin originat com a conseqüència d'una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net.

S'ha de carregar:

a₁) Pel menor import de l'actiu per diferències temporànies deduïbles, amb abonament al compte 4740.

a₂) Pel menor import del crèdit impositiu per pèrdues a compensar, amb abonament al compte 4745.

a₃) Pel menor import de l'actiu per deduccions i bonificacions pendents d'aplicar, amb abonament al compte 4742.

a₄) Pel major import del passiu per diferències temporànies imposables, amb abonament al compte 479.

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'empresa.

6341/6342. *Ajustos negatius en IVA...*

Import de les diferències negatives que resultin en l'IVA suportat deduïble corresponent a operacions de béns o serveis de l'actiu corrent o de béns d'inversió en practicar-se les regularitzacions anuals derivades de l'aplicació de la regla de prorata.

Aquests comptes s'han de carregar per l'import de la regularització anual, amb abonament al compte 472.

636. *Devolució d'impostos*

Import dels reintegraments d'impostos exigibles per l'empresa com a conseqüència de pagaments indegudament realitzats, exclosos aquells que hagin estat carregats en comptes del grup 2.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar quan siguin exigibles les devolucions, amb càrrec al compte 4709.

b) S'ha de carregar pel saldo en la data del tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

638. *Ajustos positius en la imposició sobre beneficis*

Augment, conegut en l'exercici, dels actius per impost diferit o disminució, igualment coneguda en l'exercici, dels passius per impost diferit, respecte dels actius i passius per impost diferit anteriorment generats, llevat que els saldos esmentats s'hagin originat com a conseqüència d'una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Pel major import de l'actiu per diferències temporànies deduïbles, amb càrrec al compte 4740.

a₂) Pel major import del crèdit impositiu per pèrdues a compensar, amb càrrec al compte 4745.

a₃) Pel major import de l'actiu per deduccions i bonificacions pendents d'aplicar, amb càrrec al compte 4742.

a₄) Pel menor import del passiu per diferències temporànies imposables, amb càrrec al compte 479.

b) S'ha de carregar pel saldo en la data del tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

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'empresa.

6391/6392. *Ajustos positius en IVA*

Import de les diferències positives que resultin en l'IVA suportat deduïble corresponent a operacions de béns o serveis de l'actiu corrent o de béns d'inversió en practicar-se les regularitzacions anuals derivades de l'aplicació de la regla de prorata.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import de la regularització anual, amb càrrec al compte 472.

b) S'han de carregar pel saldo en la data del tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

64. *DESPESES DE PERSONAL.*

640. Sous i salaris.

641. Indemnitzacions.

642. Seguretat Social a càrrec de l'empresa.

649. Altres despeses socials.

Retribucions al personal, sigui quina sigui la forma o el concepte per què se satisfan; quotes de la Seguretat Social a càrrec de l'empresa i les altres despeses de caràcter social.

640. *Sous i salaris*

Remuneracions, fixes i eventuais, al personal de l'empresa.

S'ha de carregar per l'import íntegre de les remuneracions meritades:

a₁) Pel pagament en efectiu, amb abonament a comptes del subgrup 57.

a₂) Per les meritades i no pagades, amb abonament al compte 465.

a₃) Per compensació de deutes pendents, amb abonament als comptes 254, 460 i 544 segons que correspongui.

a₄) Per les retencions de tributs i quotes de la Seguretat Social a càrrec del personal, amb abonament a comptes del subgrup 47.

641. *Indemnitzacions*

Quantitats que es lliuren al personal de l'empresa per rescabalar-lo d'un dany o perjudici. S'inclouen específicament en aquest compte les indemnitzacions per acomiadament i jubilacions anticipades.

S'ha de carregar per l'import de les indemnitzacions, amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 46, 47 o 57.

642. *Seguretat Social a càrrec de l'empresa*

Quotes de l'empresa a favor dels organismes de la Seguretat Social per les diverses prestacions que aquests realitzen.

S'ha de carregar per les quotes meritades, amb abonament al compte 476.

649. *Altres despeses socials*

Despeses de naturalesa social realitzades en compliment d'una disposició legal o voluntàriament per l'empresa.

Se citen, a títol indicatiu, les subvencions a econòmats i menjadors; sosteniment d'escoles i institucions de formació professional; beques per a estudi; primes per contractes d'assegurances sobre la vida, accidents, malaltia, etc., excepte les quotes de la Seguretat Social.

S'ha de carregar per l'import de les despeses, amb abonament a comptes dels grups 5 o 7, segons es paguin en efectiu o en mercaderies o altres productes.

65. ALTRES DESPESES DE GESTIÓ.

650. Pèrdues de crèdits comercials incobrables.

651. Resultats d'operacions en comú.

6510. Benefici transferit (gestor).

6511. Pèrdua suportada (partícip o associat no gestor).

659. Altres pèrdues en gestió corrent.

Despeses de gestió no compreses en altres subgrups.

650. *Pèrdues de crèdits comercials incobrables*

Pèrdues per deteriorament en insolvències fermes de clients i deutors del grup 4.

S'ha de carregar per l'import de les insolvències fermes, amb abonament a comptes dels subgrups 43 i 44.

651. *Resultats d'operacions en comú*

6510. *Benefici transferit*

Benefici que correspon als partícips no gestors en les operacions regulades pels articles 239 a 243 del Codi de comerç i en altres operacions en comú de característiques anàlogues.

En el compte 6510 l'empresa gestora ha de comptabilitzar el benefici esmentat, una vegada complerts els requisits de l'esmentat article 243, o els que siguin procedents segons la legislació aplicable per a altres operacions en comú.

El compte 6510 s'ha de carregar pel benefici que s'hagi d'atribuir als partícips no gestors, amb abonament al compte 419, 449 o a comptes del subgrup 57.

6511. *Pèrdua suportada*

Pèrdua que correspon a l'empresa com a partícip no gestor de les operacions que s'acaben d'esmentar.

S'ha de carregar per l'import de la pèrdua, amb abonament al compte 419, 449 o a comptes del subgrup 57.

659. *Altres pèrdues en gestió corrent.*

Les que tenint aquesta naturalesa no figuren en comptes anteriors. En particular, ha de reflectir la regularització anual d'utilitatge i eines.

66. DESPESES FINANCERES

660. Despeses financeres per actualització de provisions.

661. Interessos d'obligacions i bons.

662. Interessos de deutes.

663. Pèrdues per valoració d'actius i passius financers pel seu valor raonable.

664. Despeses per dividendes d'accions o participacions considerades com a passius financers.

665. Interessos per descompte d'efectes i operacions de facturatge.

666. Pèrdues en participacions i valors representatius de deutes.

667. Pèrdues de crèdits no comercials.

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 als corresponents comptes de provisions, inclosos en els subgrups 14 i 52.

661. *Interessos d'obligacions i bons*

Import dels interessos meritats durant l'exercici corresponents al finançament aliè instrumentat en valors representatius de deute, sigui quin sigui el termini de venciment i la manera en què estiguin instrumentats aquests interessos, inclosos amb el desglossament corresponent en comptes de quatre xifres o més els interessos implícits que corresponguin a la periodificació de la diferència entre l'import de reemborsament i el preu d'emissió dels valors, menys, si s'escau, els costos associats a la transacció.

S'ha de carregar quan es meritin els interessos pel seu íntegre, amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 17, 50 o 51 i, si s'escau, al compte 475.

662. *Interessos de deutes*

Import dels interessos dels préstecs rebuts i altres deutes pendents d'amortitzar, sigui quina sigui la manera en què s'instrumentin aquests interessos, fent els desglossaments en els comptes de quatre xifres o més que siguin necessaris; en particular, per registrar l'interès implícit associat a l'operació.

S'ha de carregar quan es meritin els interessos pel seu íntegre, amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 16, 17, 40, 51 o 52 i, si s'escau, al compte 475.

663. Pèrdues per valoració d'actius i passius financers pel seu valor raonable

Pèrdues originades per la valoració a valor raonable d'actius i passius financers classificats com a mantinguts per negociar o d'actius financers híbrids.

S'ha de carregar per la disminució en el valor raonable dels actius financers o l'augment en el valor dels passius financers, amb abonament al corresponent compte de l'element patrimonial.

664. Despeses per d'accions o participacions considerades com a passius financers

Import dels dividendes meritats durant l'exercici corresponents al finançament aliè instrumentat en accions o participacions en el capital de l'empresa que atenen les característiques de l'emissió s'hagin de comptabilitzar com a passiu, sigui quin sigui el termini de venciment.

S'ha de carregar per l'import dels dividendes meritats, amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 51 o 52 i, si s'escau, al compte 475.

665. Interessos per descompte d'efectes i operacions de facturatge

Interessos en les operacions de descompte de lletres i altres efectes, així com en operacions de facturatge en les quals l'empresa reté substancialment els riscos i beneficis dels drets de cobrament.

S'ha de carregar per l'import dels interessos, amb abonament, generalment, al compte 5208 o 5209.

666. Pèrdues en participacions i valors representatius de deute

Pèrdues produïdes per la baixa, alienació, o cancel·lació de valors representatius de deute i instruments de patrimoni, excloses les que s'hagin de registrar en els comptes 663 i 673.

S'ha de carregar per la pèrdua produïda, amb abonament a comptes dels subgrups 24, 25, 53 i 54.

667. Pèrdues de crèdits no comercials

Pèrdues produïdes per insolvències fermes de crèdits no comercials.

S'ha de carregar per la pèrdua produïda amb motiu de la insolvència ferma, amb abonament a comptes dels subgrups 24, 25, 53 i 54.

668. Diferències negatives de canvi

Pèrdues produïdes per modificacions del tipus de canvi en partides monetàries denominades en moneda estrangera.

S'ha de carregar:

a₁) En cada tancament, per la pèrdua de valoració de les partides monetàries vives en la data esmentada, amb abonament als comptes representatius d'aquestes denominats en moneda estrangera.

a₂) Quan vencin o es cancel·lin anticipadament les partides monetàries, mitjançant lliurament de l'efectiu en moneda estrangera, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

669. Altres despeses financeres

Despeses de naturalesa financera no recollides en altres comptes d'aquest subgrup. També ha de recollir les primes d'assegurances que cobreixen riscos de naturalesa financera; entre d'altres, les que cobreixin el risc

d'insolvència de crèdits no comercials i el risc de tipus de canvi en moneda estrangera.

S'ha de carregar per l'import de les despeses meritades, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57 o a un compte representatiu de deutes.

67. PÈRDUES PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS I DESPESES EXCEPCIONALS

670. Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible.

671. Pèrdues procedents de l'immobilitzat material.

672. Pèrdues procedents de les inversions immobiliàries.

673. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini en parts vinculades.

6733. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, empreses del grup.

6734. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, empreses associades.

6735. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, altres parts vinculades.

675. Pèrdues per operacions amb obligacions pròpies.

678. Despeses excepcionals.

670/671/672. Pèrdues procedents de l'immobilitzat...

Pèrdues produïdes en l'alienació d'immobilitzat intangible, material o les inversions immobiliàries o per la seva baixa de l'actiu, com a conseqüència de pèrdues irreversibles dels actius esmentats.

S'han de carregar per la pèrdua produïda en l'alienació o baixa, amb abonament als comptes del grup 2 que corresponguin.

673. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini en parts vinculades

Pèrdues produïdes en l'alienació de participacions a llarg termini en parts vinculades o per la seva baixa de l'actiu.

6733/6734/6735

Els comptes esmentats de quatre xifres s'han de carregar per la pèrdua produïda en l'alienació o baixa, amb abonament a comptes del subgrup 24.

675. Pèrdues per operacions amb obligacions pròpies.

Pèrdues produïdes amb motiu de l'amortització d'obligacions.

S'ha de carregar, per la pèrdua produïda en amortitzar els valors amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

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.

A títol indicatiu s'assenyalen les següents: les produïdes per inundacions, sancions i multes, incendis, etc.

68. DOTACIONS PER A AMORTITZACIONS

680. Amortització de l'immobilitzat intangible.

681. Amortització de l'immobilitzat material.

682. Amortització de les inversions immobiliàries.

680/681/682. *Amortització de...*

Expressió de la depreciació sistemàtica anual efectiva soferta per l'immobilitzat intangible i material, per la seva aplicació al procés productiu, i per les inversions immobiliàries.

S'han de carregar per la dotació de l'exercici, amb abonament als comptes 280, 281 i 282.

69. PÈRDUES PER DETERIORAMENT I ALTRES DOTACIONS

690. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat intangible.

691. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material.

692. Pèrdues per deteriorament de les inversions immobiliàries.

693. Pèrdues per deteriorament d'existències.

694. Pèrdues per deteriorament de crèdits per operacions comercials.

695. Dotació a la provisió per operacions comercials.

6954. Dotació a la provisió per contractes onerosos.

6959. Dotació a la provisió per a altres operacions comercials.

696. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute a llarg termini.

697. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini.

698. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute a curt termini.

699. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini.

690/691/692. *Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat*

Correcció valorativa per deteriorament de caràcter reversible en l'immobilitzat intangible i material i les inversions immobiliàries.

S'han de carregar per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes 290, 291 i 292, respectivament.

693. *Pèrdues per deteriorament d'existències*

Correcció valorativa, realitzada en fer 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.

694. *Pèrdues per deteriorament de crèdits per operacions comercials*

Correcció valorativa, realitzada en fer el tancament de l'exercici, per deteriorament de caràcter reversible en els saldos de clients i deutors.

S'ha de carregar per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes 490 o 493.

Quan s'utilitzi l'alternativa segona que preveu el compte 490, la definició i el moviment comptable s'adaptaran al que estableix el compte esmentat.

695. *Dotació a la provisió per operacions comercials*

Dotació realitzada per l'empresa per al reconeixement d'obligacions presents derivades del seu tràfic comercial, sempre que no trobin reflex en altres comptes del grup 6;

en particular, s'han de comptabilitzar en aquest compte les pèrdues associades a contractes onerosos, i els compromisos assumits com a conseqüència del lliurament de béns o la prestació de serveis.

Amb caràcter general, el contingut i moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

6954. *Dotació a la provisió per contractes onerosos*

S'ha de carregar per la pèrdua estimada, amb abonament al compte 4994.

6959. *Dotació a la provisió per a altres operacions comercials*

Dotació, realitzada en fer el tancament de l'exercici, per a riscos derivats de devolucions de vendes, garanties de reparació, revisions i altres operacions comercials.

S'ha de carregar per l'import de l'obligació estimada, amb abonament al compte 4999.

696. *Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute a llarg termini*

Correcció valorativa per deteriorament del valor en inversions dels subgrups 24 i 25.

S'ha de carregar per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes 293, 294, 296 o 297.

697. *Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini*

Correcció valorativa per deteriorament del valor en crèdits dels subgrups 24 i 25.

S'ha de carregar per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes 295 o 298.

698. *Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute a curt termini*

Correcció valorativa per deteriorament del valor en inversions dels subgrups 53 i 54.

S'ha de carregar per l'import de la depreciació estimada, amb abonament als comptes 593, 594, 596 o 597.

699. *Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini*

Correcció valorativa per deteriorament del valor en crèdits dels subgrups 53 i 54.

S'ha de carregar per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes 595 o 598.

Grup 7

VENDES I INGRESSOS

Alienació de béns i prestació de serveis que són objecte del tràfic de l'empresa; comprèn també altres ingressos, variació d'existències i beneficis de l'exercici.

En general, tots els comptes del grup 7 es carreguen en la data del tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129; per això, en exposar el joc de les successives del grup, només s'ha de fer referència a l'abonament. En les excepcions s'han d'esmentar els motius de càrrec i comptes de contrapartida.

70. VENDES DE MERCADERIES, DE PRODUCCIÓ PRÒPIA, DE SERVEIS, ETC.

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.
- 708. Devolucions de vendes i operacions similars.
- 709. Ràpels sobre vendes.

Els comptes del subgrup 70, els han d'adaptar les empreses a les característiques de les operacions que realitzen, amb la denominació específica que els correspongui.

700/705. *Vendes de...*

Transaccions, amb sortida o lliurament dels béns o serveis objecte de tràfic de l'empresa, mitjançant preu.

Aquests comptes s'han d'abonar per l'import de les vendes amb càrrec als comptes del subgrup 43 o 57.

706. *Descomptes sobre vendes per pagament immediat*

Descomptes i assimilats que concedeixi l'empresa als seus clients, 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, a comptes del subgrup 43.
- b) S'ha d'abonar pel saldo en la data del tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 129.

708. *Devolucions de vendes i operacions similars*

Remeses retornades per clients, normalment per incompliment de 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 l'emissió de la factura.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar per l'import de les vendes retornades per clients i, si s'escau, pels descomptes i similars concedits, amb abonament als comptes dels subgrups 43 o 57 que corresponguin.
- b) S'ha d'abonar pel saldo en la data del tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 129.

709. *Ràpels sobre vendes*

Descomptes i similars que es basen en haver assolit un determinat volum de comandes.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar pels ràpels que corresponguin o siguin concedits als clients, amb abonament als comptes dels subgrups 43 o 57 que corresponguin.
- b) S'ha d'abonar pel saldo en la data del tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 129.

71. VARIACIÓ D'EXISTÈNCIES

- 710. Variació d'existències de productes 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.

710/713. *Variació d'existències de...*

Comptes destinats a registrar, en fer el tancament de l'exercici, les variacions entre les existències finals i les inicials corresponents als subgrups 33, 34, 35 i 36 (pro-

ductes en curs, productes semiacabats, productes acabats i subproductes, residus i materials recuperats).

El seu moviment és el següent:

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 33, 34, 35 i 36. El saldo que resulti d'aquests comptes s'ha de carregar o abonar, segons els casos, al compte 129.

73. TREBALLS REALITZATS PER A L'EMPRESA

- 730. Treballs realitzats per a l'immobilitzat intangible.
- 731. Treballs realitzats per a l'immobilitzat material.
- 732. Treballs realitzats en inversions immobiliàries.
- 733. Treballs realitzats per a l'immobilitzat material en curs.

Contrapartida de les despeses realitzades per l'empresa per al seu immobilitzat, utilitzant els seus equips i el seu personal, que s'activen. També s'han de comptabilitzar en aquest subgrup les realitzades, mitjançant encàrrec, per altres empreses amb finalitat de recerca i desenvolupament.

730. *Treballs realitzats per a l'immobilitzat intangible*

Despeses de recerca i desenvolupament i altres realitzades per a la creació dels béns compresos en el subgrup 20. S'ha d'abonar per l'import de les despeses que siguin objecte d'inventari, amb càrrec al compte 200, 201 o 206.

731. *Treballs realitzats per a l'immobilitzat material*

Construcció o ampliació dels béns i elements compresos en el subgrup 21.

S'ha d'abonar per l'import anual de les despeses, amb càrrec a comptes del subgrup 21.

732. *Treballs realitzats en inversions immobiliàries*

Ampliació dels immobles compresos en el subgrup 22. S'ha d'abonar per l'import anual de les despeses, amb càrrec en comptes del subgrup 22.

733. *Treballs realitzats per a l'immobilitzat material en curs*

Treballs realitzats durant l'exercici i no acabats en la data del tancament d'aquest, inclosos els realitzats en immobles.

S'ha d'abonar per l'import anual de les despeses, amb càrrec a comptes del subgrup 23.

74. SUBVENCIONS, DONACIONS I LLEGATS

- 740. Subvencions, donacions i llegats a l'explotació.
- 746. Subvencions, donacions i llegats de capital transferits al resultat de l'exercici.
- 747. Altres subvencions, donacions i llegats transferits al resultat de l'exercici.

Imports que han de ser imputats al resultat de l'exercici per subvencions, donacions i llegats. L'empresa ha d'obrir els comptes de tres xifres que siguin necessaris.

740. *Subvencions, donacions i llegats a l'explotació*

Les rebudes de les administracions públiques, empreses o particulars amb l'objectiu, per norma general, d'as-

segurar una rendibilitat mínima o compensar «dèficit» d'exploració de l'exercici o d'exercicis previs.

S'ha d'abonar per l'import concedit, amb càrrec a comptes dels subgrups 44, 47 o 57.

746. Subvencions, donacions i llegats de capital transferits al resultat de l'exercici

Import traspassat al resultat de l'exercici de les subvencions, donacions i llegats de capital.

El seu moviment queda explicat en el compte 130.

747. Altres subvencions, donacions i llegats transferits al resultat de l'exercici

Import traspassat al resultat de l'exercici d'altres subvencions, donacions i llegats.

El seu moviment és anàleg al del compte 746.

75. ALTRES INGRESSOS DE GESTIÓ

751. Resultats d'operacions en comú.

7510. Pèrdua transferida (gestor).

7511. Benefici atribuït (particip o associat no gestor).

752. Ingressos per arrendaments.

753. Ingressos de propietat industrial cedida en explotació.

754. Ingressos per comissions.

755. Ingressos per serveis al personal.

759. Ingressos per serveis diversos.

Ingressos derivats de la gestió no compresos en altres subgrups.

751. Resultats d'operacions en comú.

7510. Pèrdua transferida

Pèrdua que correspon als particips no gestors en les operacions regulades pels articles 239 a 243 del Codi de comerç i en altres operacions en comú d'anàlogues característiques.

En el compte 7510 l'empresa gestora ha de comptabilitzar la pèrdua esmentada, una vegada complerts els requisits de l'esmentat article 243, o els que siguin procedents segons la legislació aplicable per a altres operacions en comú.

El compte 7510 s'ha d'abonar per la pèrdua que s'hagi d'atribuir als particips no gestors, amb càrrec al compte 419, 449 o a comptes del subgrup 57.

7511. Benefici atribuït

Benefici que correspon a l'empresa com a particip no gestor de les operacions que s'acaben d'esmentar.

S'ha d'abonar per l'import del benefici, amb càrrec al compte 419, 449 o a comptes del subgrup 57.

752. Ingressos per arrendaments

Els meritats pel lloguer o arrendament operatiu de béns mobles o immobles cedits per a l'ús o la disposició per tercers.

S'ha d'abonar per l'import dels ingressos, amb càrrec a comptes del subgrup 44 o 57.

753. Ingressos de propietat industrial cedida en explotació

Quantitats fixes i variables que es perceben per la cessió en explotació, del dret a l'ús, o la concessió de l'ús de les diferents manifestacions de la propietat industrial.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 752.

754. Ingressos per comissions

Quantitats fixes o variables percebudes com a contraprestació a serveis de mediació realitzats de manera accidental. Si la mediació és l'objecte principal de l'activitat de l'empresa, els ingressos per aquest concepte s'han de registrar en el compte 705.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 752.

755. Ingressos per serveis al personal

Ingressos per serveis diversos, com ara economats, menjadors, transports, habitatges, etc., facilitats per l'empresa al seu personal.

S'ha d'abonar per l'import dels ingressos, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 o al compte 649.

759. Ingressos per serveis diversos.

Els originats per la prestació eventual de determinats serveis a altres empreses o particulars. Se citen, a manera d'exemple, els de transport, reparacions, assessories, informes, etc.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 752.

76. INGRESSOS FINANCERS

760. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni.

761. Ingressos de valors representatius de deute.

762. Ingressos de crèdits.

7620. Ingressos de crèdits a llarg termini.

7621. Ingressos de crèdits a curt termini.

763. Beneficis per valoració d'actius i passius financers pel seu valor raonable.

766. Beneficis en participacions i valors representatius de deute.

768. Diferències positives de canvi.

769. Altres ingressos financers.

760. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni

Rendes a favor de l'empresa, meritades en l'exercici, provinents de participacions en instruments de patrimoni.

S'ha d'abonar quan neixi el dret a percebre dividends, pel seu íntegre, amb càrrec a comptes del subgrup 53 o 54 i, si s'escau, al compte 473.

761. Ingressos de valors representatius de deute

Interessos de valors de renda fixa a favor de l'empresa, meritats en l'exercici.

S'ha d'abonar quan es meritin els interessos, tant implícits com explícits, pel seu íntegre, amb càrrec a comptes dels subgrups 24, 25, 53 o 54 i, si s'escau, al compte 473.

762. Ingressos de crèdits

Import dels interessos de préstecs i altres crèdits, meritats en l'exercici.

S'ha d'abonar quan es meritin els interessos, tant implícits com explícits, pel seu íntegre, amb càrrec a comptes dels subgrups 24, 25, 26, 43, 44, 53 o 54 i, si s'escau, al compte 473.

763. Beneficis per valoració d'actius i passius financers pel seu valor raonable

Beneficis originats per la valoració a valor raonable d'actius i passius financers classificats com a mantinguts per negociar o d'actius financers híbrids.

S'ha d'abonar per l'augment en el valor raonable dels actius financers o la disminució en el valor dels passius financers, amb càrrec al corresponent compte de l'element patrimonial.

766. Beneficis en participacions i valors representatius de deute

Beneficis produïts en l'alienació de valors representatius de deute i instruments de patrimoni, exclosos els que s'hagin de registrar en els comptes 763 i 773.

S'ha d'abonar pel benefici produït en l'alienació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

768. Diferències positives de canvi

Beneficis produïts per modificacions del tipus de canvi en partides monetàries denominades en moneda estrangera.

S'ha d'abonar:

a₁) En cada tancament, pel guany de valoració de les partides monetàries vives en la data esmentada, amb càrrec als comptes representatius d'aquestes denominats en moneda estrangera.

a₂) Quan vencin o es cancel·lin anticipadament les partides monetàries, mitjançant lliurament de l'efectiu en moneda estrangera, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

769. Altres ingressos financers

Ingressos de naturalesa financera no recollits en altres comptes d'aquest subgrup.

S'ha d'abonar per l'import dels ingressos meritats.

77. BENEFICIS PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS 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. Beneficis procedents de participacions a llarg termini en parts vinculades.

7733. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, empreses del grup.

7734. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, empreses associades.

7735. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, altres parts vinculades.

775. Beneficis per operacions amb obligacions pròpies.

778. Ingressos excepcionals.

770/771/772. Beneficis procedents de l'immobilitzat

Beneficis produïts en l'alienació d'immobilitzat intangible, material o les inversions immobiliàries.

S'han d'abonar pel benefici obtingut en l'alienació amb càrrec, generalment, als comptes del grup 5 que corresponguin.

773. Beneficis procedents de participacions a llarg termini en parts vinculades

Beneficis produïts en l'alienació de participacions a llarg termini en parts vinculades.

7733/7734/7735

Els comptes esmentats de quatre xifres s'han d'abonar pel benefici obtingut en l'alienació, amb càrrec, generalment, als comptes del grup 5 que corresponguin.

775. Beneficis per operacions amb obligacions pròpies

Beneficis produïts amb motiu de l'amortització d'obligacions.

S'ha d'abonar, pels beneficis produïts en amortitzar els valors amb càrrec a comptes del subgrup 17.

778. Ingressos excepcionals.

Beneficis i ingressos de caràcter excepcional i quantia significativa que atenent la seva naturalesa no s'hagin de comptabilitzar en altres comptes del grup 7.

S'han d'incloure, entre d'altres, els procedents d'aquells crèdits que en el seu moment van ser amortitzats per insolvències fermes.

79. EXCESSOS I APLICACIONS DE PROVISIONS I DE PÈRDUES PER DETERIORAMENT

790. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat intangible.

791. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material.

792. Reversió del deteriorament de les inversions immobiliàries.

793. Reversió del deteriorament d'existències.

794. Reversió del deteriorament de crèdits per operacions comercials.

795. Excés de provisions.

7951. Excés de provisió per a impostos.

7952. Excés de provisió per a altres responsabilitats.

7954. Excés de provisió per operacions comercials.

79544. Excés de provisió per contractes onerosos.

79549. Excés de provisió per a altres operacions comercials.

7955. Excés de provisió per a actuacions mediambientals.

796. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute a llarg termini.

797. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini.

798. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute a curt termini.

799. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini.

790/791/792. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat

Correcció valorativa, per la recuperació de valor, de l'immobilitzat intangible i material i de les inversions immobiliàries, fins al límit de les pèrdues comptabilitzades amb anterioritat.

S'han d'abonar per l'import de la correcció de valor, amb càrrec als comptes 290, 291 o 292.

793. Reversió del deteriorament d'existències

Import de la correcció per deteriorament existent en el moment del tancament de l'exercici anterior.

S'ha d'abonar, en fer el tancament de l'exercici, pel deteriorament comptabilitzat en l'exercici precedent, amb càrrec a comptes del subgrup 39.

794. Reversió del deteriorament de crèdits per operacions comercials

Import de la correcció per deteriorament existent en el moment del tancament de l'exercici anterior.

S'ha d'abonar pel deteriorament comptabilitzat en l'exercici precedent, amb càrrec als comptes 490 o 493.

Quan s'utilitzi l'alternativa segona que preveu el compte 490, la definició i el moviment comptable s'han d'adaptar al que estableix el compte esmentat.

795. Excés de provisions

7951/7952/7954/7955

Diferència positiva entre l'import de la provisió existent i el que correspongui en el moment del tancament de l'exercici o en el moment d'atendre la corresponent obligació.

Els comptes esmentats de quatre xifres s'han d'abonar, per l'excés de provisió amb càrrec als corresponents comptes del subgrup 14 o als comptes 499 o 529.

796. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute a llarg termini

Correcció valorativa, per la recuperació de valor en inversions financeres dels subgrups 24 i 25, fins al límit de les pèrdues comptabilitzades amb anterioritat.

S'ha d'abonar per l'import de la correcció de valor, amb càrrec als comptes 293, 294, 296 o 297.

797. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini

Correcció valorativa, per la recuperació de valor en crèdits dels subgrups 24 i 25.

S'ha d'abonar per l'import de la correcció de valor, amb càrrec als comptes 295 o 298.

798. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute a curt termini

Correcció valorativa, per la recuperació de valor en inversions financeres dels subgrups 53 i 54 o, si s'escau, fins al límit de les pèrdues comptabilitzades amb anterioritat.

S'ha d'abonar per l'import de la correcció de valor, amb càrrec als comptes 593, 594, 596 o 597.

799. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini

Correcció valorativa, per la recuperació de valor en crèdits dels subgrups 53 i 54.

S'ha d'abonar per l'import de la correcció de valor, amb càrrec als comptes 595 o 598.