

I. DISPOSICIONS GENERALS

MINISTERI D'HISENDA I ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES

10268 *Ordre HAP/1781/2013, de 20 de setembre, per la qual s'aprova la Instrucció del model normal de comptabilitat local.*

Arran de l'aprovació de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals, es va iniciar un important procés de reforma en la comptabilitat de les entitats locals i els seus organismes autònoms, que es va traduir en un canvi radical en la gestió de la comptabilitat en completar-se el tradicional mètode de partida simple amb el mètode de partida doble, i es va establir l'obligatorietat d'aplicar un Pla general de comptes de conformitat amb el Pla general de comptabilitat pública (d'ara endavant PGCP).

Amb l'objecte de minimitzar la complexitat més gran que el nou sistema comptable incorporava en la gestió de les entitats locals amb una dimensió més petita en la seva activitat economicofinancera, la mateixa Llei 39/1988, a l'article 184.2, va obrir la porta a un tractament comptable simplificat per a entitats locals d'àmbit territorial amb una població inferior a 5.000 habitants, entitats aquestes que podien estar, en principi, en pitjors condicions per poder assumir el repte que suposava el nou règim a implantar.

L'aplicació efectiva d'aquest nou sistema comptable es va efectuar a partir de l'exercici 1992, mitjançant la utilització de dos models: l'anomenat «model normal» i el «model simplificat», al qual s'ha fet referència, la regulació dels quals va quedar recollida en sengles ordres del Ministeri d'Economia i Hisenda, de 17 de juliol de 1990, a través de les quals es van aprovar les respectives instruccions de comptabilitat: Instrucció de comptabilitat per a l'Administració local, per al «model normal», i Instrucció de comptabilitat del tractament especial simplificat per a entitats locals d'àmbit territorial amb població inferior a 5.000 habitants, en el cas del «model simplificat». Cadascuna d'aquestes dues instruccions de comptabilitat va incorporar, en un annex, el Pla comptable aplicable per les entitats que estiguessin subjectes al model en qüestió, «normal» o «simplificat», i en els dos casos es tractava d'un Pla comptable que suposava una adaptació de la versió del PGCP que es va aprovar mitjançant Resolució d'11 de novembre de 1983 de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.

L'experiència adquirida en l'aplicació del nou sistema comptable va posar de manifest la falta d'adequació del «model simplificat» a les necessitats reals de les entitats locals de dimensió més petita a causa, fonamentalment, de la falta de mitjans personals i materials que s'hi presentava per a la gestió de la comptabilitat. Aquesta circumstància exigia un replantejament en el disseny de models que s'havia establert, ja que es veia la necessitat d'habilitar un tractament comptable encara molt més simple per al tipus d'entitats esmentat. A aquests efectes, la Llei 13/1996, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social, va modificar l'article 184.2 de la Llei reguladora de les hisendes locals en el sentit de no limitar el tractament simplificat a un únic model, i va deixar la definició dels paràmetres que definirien la simplificació per al seu desplegament reglamentari per part del Ministeri d'Economia i Hisenda.

A més, l'any 1994, i a través d'Ordre de 6 de maig del Ministeri d'Economia i Hisenda, va veure la llum un nou PGCP que va substituir el PGCP de 1983, la qual cosa obligava a revisar les diferents normes comptables que es basaven en aquest últim Pla.

La revisió de la normativa comptable per a l'Administració local de 1990 es va produir l'any 2004; es va articular a través de tres models comptables que van substituir els dos que hi havia anteriorment, i la seva aplicació efectiva va quedar fixada per a l'exercici 2006. Aquests tres models van quedar regulats en les disposicions següents:

Instrucció del model normal de comptabilitat local, aprovada per l'Ordre EHA/4041/2004, de 23 de novembre.

Instrucció del model simplificat de comptabilitat local, aprovada per l'Ordre EHA/4042/2004, de 23 de novembre.

I, finalment, Instrucció del model bàsic de comptabilitat local, aprovada per l'Ordre EHA/4040/2004, de 23 de novembre.

L'àmbit d'aplicació dels tres models es va definir en funció de dos variables representatives de la dimensió de les entitats locals: la població i l'import del seu pressupost, i no només de la població, com era tradicional.

De la mateixa manera que va succeir en el cas de les instruccions de 1990, les noves instruccions del «model normal» i del «model simplificat» de comptabilitat local del 2004 van incorporar, com a annex, el Pla comptable aplicable per les entitats subjectes al model en qüestió, que era una adaptació de la versió del PGCP de 1994, al qual anteriorment s'ha fet referència. Tanmateix, en el «model bàsic», on es va optar per la partida simple com a únic mètode de registre, ateses les dosis de simplicitat en què es mou, no hi ha una adaptació del PGCP de 1994 equivalent a les previstes per als models «normal» i «simplificat», i la regulació del model esmentat es limita a establir un procediment de registre que, de la manera més simple possible, permet obtenir una informació comptable amb el suficient grau de rellevància per a les entitats a les quals es dirigeix aquest model.

Amb l'aparició l'any 2010 d'un nou PGCP, aprovat per l'Ordre EHA/1037/2010, de 13 d'abril, s'entra en una nova etapa de la comptabilitat de les administracions públiques ja que s'incorporen diferències substancials respecte al PGCP anterior, tant pel que fa al marc conceptual de la comptabilitat, com a les normes de reconeixement i valoració, i presenten especial rellevància les que es donen en el contingut dels «comptes anuals».

Aquest nou PGCP, que a l'article únic de la mateixa Ordre EHA/1037/2010 es cataloga com a «pla comptable marc per a totes les administracions públiques», obliga a efectuar una revisió de la normativa comptable d'aplicació a les entitats locals i els seus organismes autònoms. Tenint en compte que la referida normativa comptable engloba els tres models abans esmentats: «model normal», «model simplificat» i «model bàsic», es va analitzar en quina mesura es veia afectat cadascun d'aquests models per l'aparició del nou PGCP. En el cas dels models «normal» i «simplificat», atès que tots dos estan basats en el PGCP de 1994 a través de la seva adaptació oportuna dissenyada en funció dels subjectes comptables als quals es dirigeix, és necessari dur a terme una actualització de la normativa que els regula, de manera que s'ajusti als requeriments del PGCP de 2010. Pel que fa al «model bàsic» s'ha considerat convenient mantenir-ne la simplicitat, conservant-ne la regulació actual i incorporant-hi canvis d'índole exclusivament formal com són l'adaptació de la Instrucció de comptabilitat a la terminologia pressupostària encunyada per l'Ordre EHA/3565/2008, de 3 de desembre, per la qual s'aprova l'estructura dels pressupostos de les entitats locals, i l'adaptació de l'estructura del romanent de tresoreria a la que presenta aquesta magnitud en els nous models «normal» i «simplificat».

Amb la present Ordre es pretén efectuar l'actualització de la normativa comptable corresponent al «model normal»; és a dir, la posada al dia de la Instrucció del model normal de comptabilitat local, aprovada per l'Ordre EHA/4041/2004, de 23 de novembre, als efectes que la norma esmentada prevegi les solucions comptables que recull el PGCP de 2010.

S'ha considerat oportú efectuar aquesta actualització mitjançant l'elaboració d'una Instrucció de comptabilitat nova, fonamentalment pels tres motius següents:

L'abast de les novetats que s'incorporen en el PGCP de 2010 en relació amb el de l'any 2004.

La conveniència d'homogeneïtzar el contingut de la normativa comptable de les diferents administracions públiques, quan aquesta normativa emana del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques. Aquesta homogeneïtzació es tradueix en la coherència de la nova Instrucció de comptabilitat local amb la Instrucció de comptabilitat per a l'Administració General de l'Estat, aprovada per l'Ordre EHA/3067/2011, de 8 de novembre, i amb la Instrucció de comptabilitat per a l'Administració institucional de l'Estat, aprovada per l'Ordre EHA/2045/2011, de 14 de juliol.

L'eliminació dels continguts que figuraven en la Instrucció de comptabilitat anterior que, d'alguna manera, ja estan desplegats en el mateix Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local annex a la Instrucció.

La Instrucció de comptabilitat que ara s'aprova substitueix i deroga l'aprovada per l'Ordre EHA/4041/2004, de 23 de novembre, i, d'acord amb el que preveu l'article únic d'aquesta Ordre, és aplicable a les entitats locals, els seus organismes autònoms, les societats mercantils locals i les entitats públiques empresarials locals, en els termes que estableix la mateixa Instrucció sobre això.

A més de l'article a què es refereix el paràgraf anterior, aquesta Ordre inclou quatre disposicions transitòries, una disposició derogatòria i una disposició final.

La disposició transitòria primera regula el procés d'obertura de la comptabilitat de l'exercici 2015 i fixa els criteris als quals s'ha d'ajustar aquest procés:

Trasllat a la comptabilitat de l'exercici 2015 de tots i cadascun dels saldos que s'hagin reflectit en el tancament de la comptabilitat de l'exercici 2014.

Prohibició d'incorporar saldos diferents dels que assenyalava el paràgraf anterior.

Imputació dels saldos esmentats segons els comptes del nou Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local, que està basat en el PGCP de 2010 i que s'annexa a la Instrucció que s'aprova.

Realització d'ajustos, una vegada fet l'assentament d'obertura de la comptabilitat de l'exercici 2015, per reflectir tots els actius i els passius no recollits en el referit assentament el reconeixement dels quals sigui exigint pel Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local. Així mateix, també s'han de fer ajustos per donar de baixa totes les partides (actius i passius) el reconeixement de les quals no estigui permès pel Pla esmentat i que, com a conseqüència de l'existència de saldos comptables al final de l'exercici 2014, s'hagin reflectit en l'obertura de la comptabilitat de 2015.

Com a excepcionalitat de tot aquest procés es possibilita la no-incorporació en la comptabilitat de 2015 de les infraestructures, els béns del patrimoni històric i altres elements patrimonials existents a l'entitat amb anterioritat a l'exercici esmentat, que no estiguin activats en virtut del que estableix l'anterior adaptació del Pla general de comptabilitat pública.

Tots els elements patrimonials s'han de valorar pels seus valors comptables a 31 de desembre de 2014, amb algunes excepcions.

S'ha d'elaborar, per la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, una guia per facilitar l'obertura de la comptabilitat l'1 de gener de 2015.

La disposició transitòria segona estableix determinades especialitats dels comptes anuals de l'exercici 2015, com a conseqüència de ser el primer dels exercicis en què s'ha d'aplicar el nou Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local. Així, s'estableix que, en els comptes esmentats, no hi han de figurar les xifres relatives a l'exercici o els exercicis anteriors en tots els estats que incloguin informació comparativa, i s'ha d'incorporar una nota addicional en la memòria d'aquests comptes anuals, als efectes de clarificar el procés de transició de la comptabilitat de l'exercici 2014 a la de l'exercici 2015; aquesta nota addicional (la número 29) ha de contenir:

Un estat de conciliació que posi de manifest la correspondència existent entre els saldos recollits a l'assentament d'obertura de la comptabilitat de l'exercici 2015 i els que hagin figurat en el de tancament de la comptabilitat de l'exercici 2014.

El balanç, el compte del resultat economicopatrimonial i el romanent de tresoreria inclosos en els comptes de l'exercici 2014, als efectes de suplir la informació comparativa que, com ja va quedar assenyalat, s'exclou dels comptes anuals de 2015.

Una descripció dels ajustos comptables que es produeixin en compliment del que preveu la disposició transitòria primera que anteriorment s'ha comentat, amb l'objecte de clarificar els motius que hagin portat a la seva realització.

La disposició transitòria tercera exceptua l'obligació d'incloure en els comptes anuals dels exercicis 2015 i 2016 la informació sobre el cost de les activitats i els indicadors de gestió, als efectes de facilitar un període de temps raonable que permeti la implantació d'una comptabilitat de costos adequada per part de les entitats que han d'aplicar la nova Instrucció de comptabilitat.

Mitjançant la disposició transitòria quarta s'assenyala quina ha de ser la normativa comptable a aplicar en l'elaboració i la rendició de comptes corresponents a exercicis anteriors al 2015.

La disposició derogatòria única deixa sense efecte totes les normes del mateix rang o inferior en allò que s'oposin al que disposa la nova Instrucció de comptabilitat, la contradiguin o hi resultin incompatibles, i deroga de manera expressa la Instrucció del model normal de comptabilitat local aprovada per l'Ordre EHA/4041/2004, de 23 de novembre.

Finalment, la disposició final única estableix l'entrada en vigor de la present Ordre l'1 de gener de 2015.

La present Ordre dona compliment al mandat que conté l'article 203.1 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, aprovat pel Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, que atribueix les competències per al desplegament normatiu en matèria de comptabilitat al ministre d'Hisenda (avui d'Hisenda i Administracions Públiques), a proposta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, i estableix que li correspon:

- a) Aprovar les normes comptables de caràcter general a les quals s'ha d'ajustar l'organització de la comptabilitat dels ens locals i els seus organismes autònoms.
- b) Aprovar el Pla general de comptes per a les entitats locals, de conformitat amb el PGCP.
- c) Establir els llibres que, com a regla general i amb caràcter obligatori, s'hagin de portar.
- d) Determinar l'estructura i la justificació dels comptes, els estats i la resta de documents relatius a la comptabilitat pública.

En conseqüència i en ús de les facultats que atorga l'article esmentat a aquest ministre, a proposta de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, previ informe favorable de la Comissió Nacional d'Administració Local i d'acord amb el Consell d'Estat, dispo:

Article únic. Aprovació de la Instrucció del model normal de comptabilitat local.

S'aprova la Instrucció del model normal de comptabilitat local, que s'insereix com a annex d'aquesta Ordre.

La Instrucció esmentada és aplicable per les entitats locals, els seus organismes autònoms, les societats mercantils locals i les entitats públiques empresarials locals, en els termes que estableix la seva regla 1 sobre això.

Disposició transitòria primera. Obertura de la comptabilitat de l'exercici 2015.

1. Les entitats que apliquin la Instrucció que aprova aquesta Ordre han d'efectuar l'assentament d'obertura de la comptabilitat de l'exercici 2015 d'acord amb els criteris següents:

- a) S'han de recollir tots i cadascun dels saldos que s'hagin reflectit en l'assentament de tancament de la comptabilitat de l'exercici 2014, i no se n'ha d'incorporar cap altre al marge dels saldos esmentats.
- b) Aquests saldos s'han d'imputar als comptes que corresponguin segons el desenvolupament que recull el Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local annex a la Instrucció esmentada.

2. Una vegada efectuat l'assentament d'obertura de la comptabilitat de l'exercici 2015, s'ha de procedir a efectuar els assentaments d'ajust necessaris perquè a data 1 de gener de 2015 quedin registrats tots els actius i els passius el reconeixement dels quals exigeix l'esmentat Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local i es donin de baixa totes les partides (tots els actius i els passius) el reconeixement de les quals no estigui permès per aquest Pla.

No obstant això, les infraestructures, els béns del patrimoni històric i la resta d'elements patrimonials existents a l'entitat amb anterioritat a l'1 de gener de 2015, que no estiguin activats en virtut del que estableix l'anterior adaptació del Pla general de comptabilitat pública, poden no incorporar-se a l'actiu quan la seva valoració no es pugui efectuar de manera fiable.

3. Tots els elements patrimonials s'han de valorar pel seu valor comptable al tancament de l'exercici 2014, amb l'excepció dels actius i els passius financers que es classifiquin en les categories d' «Actius financers a valor raonable amb canvis en resultats» i «Passius financers a valor raonable amb canvis en resultats», i dels actius financers que es classifiquin en la categoria d' «Actius financers disponibles per a la venda», que s'han de valorar pel seu valor raonable a 1 de gener de 2015.

Per al càlcul del tipus d'interès efectiu s'ha de prendre com a data inicial de referència l'1 de gener de 2015.

Així mateix, les inversions en el patrimoni d'entitats de dret públic del grup, multigrup i associades anteriors a l'1 de gener de 2015 s'han de valorar, en els casos en què no es pugui establir el valor comptable corresponent al seu cost, pel valor recuperable d'aquestes en la data esmentada, per a la determinació del qual, tret d'una evidència millor, s'ha de tenir en compte el patrimoni net de l'entitat participada corregit per les plusvàlues tàcites existents en la data de la valoració.

4. La Intervenció General de l'Administració de l'Estat ha d'elaborar una guia per facilitar l'obertura de la comptabilitat l'1 de gener de 2015. Aquesta guia s'ha de publicar en el portal de l'Administració pressupostària a Internet (www.pap.minhap.gob.es).

Disposició transitòria segona. *Informació que s'ha d'incloure en els comptes anuals de l'exercici 2015.*

Els comptes anuals relatius a l'exercici 2015 s'han d'elaborar tenint present el següent:

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

2. En la memòria s'ha d'incloure una nota addicional amb el contingut següent:

«29. Aspectes derivats de la transició a les noves normes comptables.

Als efectes de clarificar el procés de transició de la comptabilitat de l'exercici 2014 a la de l'exercici 2015, s'ha d'aportar la informació següent:

1. Un estat de conciliació que posi de manifest la correspondència existent entre els saldos recollits a l'assentament d'obertura de la comptabilitat de l'exercici 2015 i els que hagin figurat en el de tancament de la comptabilitat de l'exercici 2014.

2. El balanç, el compte del resultat economicopatrimonial i el romanent de tresoreria inclosos en els comptes de l'exercici 2014.

3. Una descripció dels ajustos efectuats en compliment del que preveu l'apartat 2 de la disposició transitòria anterior, en què s'indiqui per a cadascun d'aquests:

Identificació de l'assentament.

Motiu de la seva realització.

criteris comptables aplicats per a l'exercici comptable 2015 i diferències amb els que es van aplicar en l'exercici anterior.

Quantificació de l'impacte que produeix en el patrimoni net de l'entitat el canvi de criteris comptables.

Qualsevol altra circumstància que es consideri rellevant per clarificar la realització de l'assentament.»

Disposició transitòria tercera. *Informació sobre el cost de les activitats i indicadors de gestió.*

Fins als comptes anuals que corresponguin a l'exercici 2017, les entitats que apliquin la Instrucció que aprova aquesta Ordre no tenen l'obligació d'incloure la «Informació sobre el cost de les activitats» i els «Indicadors de gestió» que conformen les notes 26 i 27 de la memòria.

Disposició transitòria quarta. *Formació i rendició de comptes d'exercicis anteriors a 2015.*

La formació i la rendició de comptes d'exercicis anteriors a 2015 s'han d'ajustar a les normes que prevegi la Instrucció de comptabilitat local que s'hagi aplicat en l'exercici corresponent.

Disposició derogatòria única. *Derogació normativa.*

Queden derogades totes les disposicions del mateix rang o inferior que s'oposin al que disposen aquesta Ordre i la Instrucció que aprova, les contradiguin o hi resultin incompatibles, i, en particular, la Instrucció del model normal de comptabilitat local aprovada per l'Ordre EHA/4041/2004, de 23 de novembre.

Disposició final única. *Entrada en vigor.*

Aquesta Ordre entra en vigor el dia 1 de gener de 2015.

Madrid, 20 de setembre de 2013.– El ministre d'Hisenda i Administracions Públiques, Cristóbal Montoro Romero.

ANNEX

Instrucció del model normal de comptabilitat local

ÍNDEX

- Títol I. Principis generals del model normal de comptabilitat local.
 - Capítol I. Principis generals.
 - Regla 1. Àmbit d'aplicació.
 - Regla 2. Entitats comptables.
 - Regla 3. Obligació de retre comptes.
 - Regla 4. Exercici comptable.
 - Regla 5. Model comptable.
 - Regla 6. Aplicació del Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local.
 - Regla 7. Destinataris de la informació comptable.
 - Capítol II. Competències i funcions.
 - Regla 8. Del ple de la corporació.
 - Regla 9. De la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat.
 - Regla 10. De la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.

Títol II. Del model normal del sistema d'informació comptable per a l'Administració local.

Capítol I. Normes generals.

- Regla 11. Definició.
- Regla 12. Objecte.
- Regla 13. Finalitats.
- Regla 14. Configuració informàtica del sistema.
- Regla 15. Suport dels registres comptables.

Capítol II. Àrees comptables d'especial transcendència.

Secció 1a Romanents de crèdit.

- Regla 16. Seguiment i control comptable dels romanents de crèdit.
- Regla 17. Romanents de crèdit inicials.
- Regla 18. Rectificació de romanents de crèdit.
- Regla 19. Certificació d'existència de romanents de crèdit.
- Regla 20. No-incorporabilitat de romanents de crèdit.

Secció 2a Projectes de despesa.

- Regla 21. Concepte.
- Regla 22. Estructura.
- Regla 23. Vinculació jurídica.
- Regla 24. Seguiment i control comptable dels projectes de despesa.

Secció 3a Despeses amb finançament afectat.

- Regla 25. Concepte.
- Regla 26. Estructura.
- Regla 27. Seguiment i control comptable de les despeses amb finançament afectat.
- Regla 28. Coeficient de finançament.
- Regla 29. Desviacions de finançament.

Secció 4a Administració de recursos a compte d'altres ens públics.

- Regla 30. Delimitació.
- Regla 31. Relacions entre l'ens gestor i l'ens titular dels recursos.
- Regla 32. Tractament comptable de les operacions d'administració de recursos a compte d'altres ens públics en l'ens gestor.
- Regla 33. Tractament comptable de les operacions relatives a recursos administrats per un altre ens públic en l'ens titular.

Títol III. De les dades a incorporar al sistema.

Capítol I. Justificants de les operacions.

- Regla 34. Justificació.
- Regla 35. Mitjans de justificació.

Capítol II. Incorporació de dades al sistema.

- Regla 36. Suport de les anotacions comptables.
- Regla 37. Autorització.
- Regla 38. Nota d'intervenció.

- Capítol III. Arxivament i conservació.
- Regla 39. Arxivament i conservació dels justificants de les operacions i dels suports de les anotacions comptables.
- Regla 40. Conservació dels registres comptables.
- Títol IV. De la informació a obtenir del sistema.
- Capítol I. Normes generals.
- Regla 41. Tipus d'informació.
- Regla 42. Suport de la informació.
- Regla 43. Garantia de la informació comptable.
- Capítol II. El compte general de l'entitat local.
- Secció 1a Contingut.
- Regla 44. Delimitació del compte general.
- Regla 45. El compte de la mateixa entitat local i el compte dels organismes autònoms.
- Regla 46. Els comptes anuals de les societats mercantils i de les entitats públiques empresarials dependents de l'entitat local.
- Secció 2a Formació.
- Regla 47. Formació del compte general.
- Regla 48. Documentació complementària.
- Secció 3a Aprovació.
- Regla 49. Aprovació del compte general.
- Secció 4a Rendició de comptes.
- Regla 50. Comptedants.
- Regla 51. Procediment de rendició.
- Capítol III. Altra informació comptable.
- Secció 1a Informació periòdica per al ple de la corporació.
- Regla 52. Elaboració.
- Regla 53. Contingut.
- Secció 2a Avanç de la liquidació del pressupost corrent.
- Regla 54. Elaboració.
- Regla 55. Contingut.
- Regla 56. Primera part: liquidació del pressupost referida, almenys, a sis mesos de l'exercici.
- Regla 57. Segona part: estimació de la liquidació del pressupost referida a 31 de desembre.
- Secció 3a Informació per als òrgans de gestió i de control intern.
- Regla 58. Informació per als òrgans de gestió i de control intern.
- Secció 4a Informació per a altres administracions públiques.
- Regla 59. Informació per a altres administracions públiques.
- Annex. Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local.

La Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals, avui refosa en el Text aprovat pel Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, va suposar el punt de partida del procés de normalització de la comptabilitat, i una profunda transformació del règim comptable vigent fins llavors, regulat en la Instrucció de comptabilitat de les corporacions locals annexa al Reglament d'hisendes locals, de 4 d'agost de 1952.

La Llei esmentada va establir les línies generals de la comptabilitat de les entitats locals, i en va atribuir al Ministeri d'Economia i Hisenda el desplegament normatiu, que havia de comprendre un tractament comptable simplificat per a les entitats locals de petita dimensió.

Aquest desplegament normatiu es va portar a terme a través de dues ordres del Ministeri d'Economia i Hisenda, de 17 de juliol de 1990, per les quals es van aprovar la Instrucció de comptabilitat per a l'Administració local i la Instrucció de comptabilitat del tractament especial simplificat per a entitats locals d'àmbit territorial amb una població inferior a 5.000 habitants.

Si bé en la seva redacció original la Llei reguladora de les hisendes locals imposava, a l'article 184.2, l'establiment d'un tractament comptable simplificat per a les entitats locals d'àmbit territorial amb una població inferior a 5.000 habitants, l'última redacció del precepte esmentat, feta per la Llei 13/1996, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social, i recollida a l'article 203.2 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, permet el desplegament d'una normativa comptable simplificada per a les entitats locals sense atènyer-se exclusivament a aquell límit de població, i faculta per a l'establiment de diversos models simplificats, i fins i tot per a la utilització de criteris diferents del purament poblacional.

L'aprovació del Pla general de comptabilitat pública, per Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda, de 6 de maig de 1994, i la necessitat de simplificar, tant com es pugui, la comptabilitat de les entitats locals més petites van fer necessària la reforma del règim comptable local, que va adaptar els plans de comptes locals al Pla general de comptabilitat pública de 1994 i va instaurar, al costat dels models normal i simplificat, el model bàsic de comptabilitat local.

Aquesta reforma comptable es va articular a través de les ordres EHA 4041/2004, 4042/2004 i 4040/2004, de 23 de novembre, que van aprovar, respectivament, les instruccions dels models normal, simplificat i bàsic de comptabilitat local que es van començar a aplicar l'1 de gener de 2006.

Amb l'aprovació d'un nou Pla general de comptabilitat pública (PGCP), per l'Ordre EHA/1037/2010, de 13 d'abril, canvia el referent obligat dels plans de comptes locals, que per mandat legal han de ser conformes al PGCP.

El PGCP de 2010 s'adapta a les Normes internacionals aplicables a la comptabilitat del sector públic, elaborades per la Federació Internacional de Comptables (IFAC, en les sigles angleses), a través de la Junta de Normes Comptables Internacionals per al Sector Públic (IPSASB, en la sigla en anglès). Així mateix, el PGCP pren com a model el Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, amb les especialitats pròpies de les entitats del sector públic al qual va dirigit.

La present Instrucció presenta gran similitud amb la seva predecessora de 2004, si bé és força més breu, com a conseqüència de la seva alineació amb el contingut de la Instrucció de comptabilitat per a l'Administració institucional de l'Estat, aprovada per l'Ordre EHA/2045/2011, de 14 de juliol.

Des del punt de vista formal, en la redacció d'aquesta Instrucció s'han tractat d'evitar reiteracions supèrflues de preceptes continguts en altres normes.

A continuació s'analitzen l'estructura i el contingut de la present Instrucció:

La Instrucció del model normal de comptabilitat local es divideix en quatre títols i un annex, i els títols, al seu torn, en capítols i aquests, de vegades, en seccions:

Títol I «Principis generals del model normal de comptabilitat local».

Títol II «Del model normal del sistema d'informació comptable per a l'Administració local».

Títol III «De les dades a incorporar al sistema».

Títol IV «De la informació a obtenir del sistema».

Annex «Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local».

El títol I, «Principis generals del model normal de comptabilitat local», consta de dos capítols:

Capítol I «Principis generals».

Capítol II «Competències i funcions».

El capítol I regula els principis generals pròpiament dits: l'àmbit d'aplicació, les entitats comptables, l'obligació de retre comptes, l'exercici comptable, el model comptable, l'aplicació del Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local i els destinataris de la informació comptable.

Es manté l'àmbit d'aplicació, que segueix constituït pels municipis el pressupost dels quals sigui superior a 3.000.000 €, qualsevol que sigui la seva població, i pels que tinguin un pressupost igual o inferior a l'import esmentat i superior a 300.000 € i una població que excedeixi els 5.000 habitants. Aquesta Instrucció s'ha d'aplicar també a les altres entitats locals (províncies, illes, comarques, mancomunitats,...) sempre que el seu pressupost excedeixi els 3.000.000 €. Els organismes autònoms locals han d'aplicar el model comptable que adopti l'entitat local de la qual depenguin.

La flexibilitat del model comptable permet que les entitats locals puguin optar per un model més complex que el que els correspongui per raó de població i pressupost; així, les entitats locals incloses en l'àmbit d'aplicació de la Instrucció del model simplificat de comptabilitat local poden optar per aplicar la Instrucció del model normal de comptabilitat local, cas en què aquesta s'ha d'aplicar en la seva integritat.

Es considera entitat comptable cada entitat local i cada organisme autònom inclòs en l'àmbit d'aplicació de la Instrucció.

El model de comptabilitat d'aquesta Instrucció es caracteritza per tractar-se d'un model comptable centralitzat, independentment del lloc físic on es capturin les operacions, i perquè aquestes es registren (a més de pel mètode de partida simple) pel mètode de partida doble, aplicant el Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local inclòs com a annex de la Instrucció.

En relació amb l'aplicació del Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local resulta innovadora la utilització, amb caràcter vinculant, del desenvolupament de comptes de tercer ordre (codificats amb cinc dígits).

Es fa una menció específica als destinataris de la informació comptable, i s'hi inclouen no tan sols els òrgans de control sinó també els òrgans responsables de la gestió, els òrgans de les administracions públiques que exerceixen funcions de tutela, els creditors de l'entitat, els analistes financers i econòmics, així com qualsevol entitat, associació i ciutadans, en general. Es tracta d'una manifestació explícita del fet que s'ha superat la visió tradicional de la comptabilitat pública, orientada fonamentalment al seguiment de l'execució pressupostària i a la rendició de comptes.

En el capítol II es relacionen les competències i les funcions que, en matèria comptable, corresponen al ple de la corporació, a la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat i a la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, i que es recullen, a vegades de manera dispersa, en la legislació vigent. Amb aquesta recopilació de competències i funcions es pretén contribuir a l'exercici correcte de les funcions comptables.

El títol II «Del model normal del sistema d'informació comptable per a l'Administració local», es divideix en dos capítols en què es regulen les normes generals del sistema i les àrees comptables d'especial transcendència.

El capítol I «Normes generals» estableix les característiques bàsiques del sistema d'informació comptable normal (d'ara endavant SICAL-normal).

S'hi defineix la comptabilitat de les entitats comptables, que es configura com un sistema de registre, elaboració i comunicació d'informació economicofinancera i

pressupostària sobre l'activitat d'aquestes entitats durant l'exercici comptable, s'hi descriuen l'objecte i les finalitats del SICAL-normal, s'hi estableixen els requeriments de la seva configuració informàtica i s'hi regulen els registres comptables.

El SICAL-normal es configura com un conjunt integrat de subsistemes o àrees comptables que ha de garantir la concordança, l'exactitud i l'automatisme dels registres que, per a cadascuna de les operacions comptables, es produeixen en els diferents subsistemes afectats, així com la deguda coherència entre els diferents nivells d'informació, tant agregats com de detall.

Les finalitats el compliment de les quals ha de permetre el SICAL-normal són les que enumera l'article 205 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, si bé algunes es presenten agrupades amb una formulació més general.

La present Instrucció dóna resposta a dos interrogants fonamentals: quines operacions s'han de comptabilitzar? i com s'han de comptabilitzar?

En relació amb el primer interrogant, la Instrucció estableix que s'han de registrar totes les operacions de naturalesa pressupostària, econòmica, financera i patrimonial que es produeixen en l'àmbit de l'entitat comptable.

Respecte a com s'han de comptabilitzar les operacions, la Instrucció de comptabilitat per a l'Administració local de 1990 contenia una regulació molt detallada de com s'havien de comptabilitzar les diferents operacions que es podien presentar, i això la convertia en un autèntic manual de comptabilitat, imprescindible llavors, atesa la profunditat de la reforma comptable que es va dur a terme. La Instrucció següent, la del model normal de comptabilitat local de 2004, no regulava amb aquell detall la forma concreta de comptabilitzar les diferents operacions i remetia, a aquests efectes, al que disposava el Pla general de comptabilitat pública annex a la mateixa Instrucció, atesa la maduresa assolida per les entitats locals en l'aplicació pràctica dels models comptables anteriors. Ara, aquesta Instrucció fa descansar en exclusiva el tractament comptable de cada operació (com comptabilitzar-la, quan i per quant) en el Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local annex a aquesta, especialment en les parts primera «Marc conceptual de la comptabilitat pública», segona «Normes de reconeixement i valoració» i cinquena «Definicions i relacions comptables», que presenten un desplegament molt més gran que en plans anteriors.

La present Instrucció continua impulsant la utilització de mitjans electrònics, informàtics i telemàtics en la funció comptable, en la línia seguida per l'Administració General de l'Estat i iniciada en l'àmbit local amb la Instrucció del model normal de comptabilitat local de 2004. La Instrucció manté l'aposta per la incorporació de les tècniques electròniques, informàtiques i telemàtiques a l'activitat administrativa esmentada sempre que, tal com estableix l'article 45.5 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú, quedin garantides l'autenticitat, la integritat i la conservació i, si s'escau la recepció per l'interessat, així com el compliment de les garanties i els requisits exigits per aquesta (la Llei de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú) o altres lleis.

D'acord amb això, la Instrucció conté diverses manifestacions de la utilització d'aquests mitjans en la funció comptable, com les relatives al registre de les operacions, als justificants d'aquestes, a la incorporació de dades al sistema, a l'arxivament i la conservació de la informació comptable i, de manera destacada en aquests moments, la relativa a la rendició de comptes.

En aquesta línia, s'estableix que les bases de dades del sistema informàtic on resideixin els registres comptables constitueixen suport suficient per a la gestió de la comptabilitat de l'entitat, i ha de ser la mateixa entitat la que en determini l'estructura concreta.

El capítol II del títol II, dividit en seccions, es dedica a la regulació de quatre àrees comptables (o subsistemes) d'especial rellevància: «Romanents de crèdit», «Projectes de despesa», «Despeses amb finançament afectat» i «Administració de recursos a compte d'altres ens públics». L'especial rellevància de les tres primeres àrees resideix en el

seguiment i el control comptable de què han de ser objecte, mentre que l'especial transcendència de l'àrea comptable d' «Administració de recursos a compte d'altres ens públics» obeeix a allò innovador del tractament comptable d'aquestes operacions, tant en l'ens gestor com en l'ens titular dels recursos.

Les seccions dedicades a «Romanents de crèdit», «Projectes de despesa» i «Despeses amb finançament afectat» mantenen la regulació que d'aquestes àrees comptables incloïa la Instrucció del model normal de comptabilitat local de 2004.

La secció dedicada a l' «Administració de recursos a compte d'altres ens públics» distingeix dues situacions en funció de si l'entitat gestora subministra a l'entitat titular dels recursos tota la informació sobre les operacions de gestió que sigui necessària per al seu registre en comptabilitat o si, per contra, l'entitat gestora no està en condicions de proporcionar a l'entitat titular la informació esmentada, cas en què ha de subministrar, almenys, el detall dels pagaments de la recaptació líquida que li faci.

En la primera situació:

L'entitat gestora només ha d'utilitzar els comptes del subgrup 45 «Deutors i creditors per administració de recursos a compte d'altres ens públics» que reflecteixin les seves relacions amb l'entitat titular, és a dir, el compte 453 «Ens públics, per ingressos pendents de liquidar» i, en cas de lliuraments a compte, el 456 «Ens públics, c/c efectiu».

L'entitat gestora ha de subministrar informació en la memòria, exclusivament, de les seves relacions amb les entitats titulars.

L'entitat titular ha de comptabilitzar totes les operacions relatives als recursos que li administrin i ha d'informar d'aquests en els seus comptes anuals com si els gestionés la mateixa entitat.

En la segona situació (l'entitat gestora no proporciona tota la informació sobre les operacions de gestió a l'entitat titular):

L'entitat gestora ha d'utilitzar tot el subgrup 45 «Deutors i creditors per administració de recursos a compte d'altres ens públics».

L'entitat gestora ha de subministrar informació en la memòria tant de les seves relacions amb les entitats titulars com de la gestió dels recursos.

L'entitat titular únicament ha de registrar en la seva comptabilitat els lliuraments directes de la recaptació, els lliuraments a compte i la liquidació definitiva dels recursos que li gestionin.

Deixen de considerar-se àrees comptables d'especial transcendència l' «Immobilitzat», l' «Endeutament», els «Pagaments a Justificar» i els «Avançaments de caixa fixa».

Les àrees comptables d' «Immobilitzat» i «Endeutament» deixen de considerar-se d'especial transcendència perquè tant una com l'altra són objecte d'una detallada regulació en les corresponents normes de reconeixement i valoració i en les definicions i les relacions comptables del Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local, que no requereix desplegament en la Instrucció.

Respecte a les àrees de «Pagaments a justificar» i «Avançaments de caixa fixa», la raó que hagin perdut l'especial transcendència que tenien resideix en el fet que el tractament comptable de les provisions de fons per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa és el mateix que tenien, en la mesura que tant els fons lliurats a justificar com els lliurats en concepte d'avançament de caixa fixa segueixen tenint la consideració de fons públics i han de formar part integrant de la tresoreria de l'entitat fins que l'habilitat o el caixer pagui als creditors finals. Els petits canvis que s'introdueixen en la seva comptabilització deriven, fonamentalment, de la nova codificació dels comptes.

No s'ha considerat convenient mantenir en la nova Instrucció la sistematització de les operacions comptables que s'han de fer a l'inici i al final de cada exercici continguda en el capítol III del títol II de la Instrucció del model normal de comptabilitat local de 2004, perquè es considera que el seu coneixement està àmpliament consolidat i no es troba convenient el nou format d'instrucció (similar al de la Instrucció de comptabilitat de

l'Administració institucional de l'Estat). Per això desapareixen de la present Instrucció i el seu tractament comptable queda recollit en el Pla de comptes annex a aquesta.

Finalment, la regulació de les magnituds de caràcter pressupostari que conté el capítol IV del títol II de la Instrucció de comptabilitat del model normal de comptabilitat local de 2004, es trasllada a la tercera part «Comptes anuals» del Pla de comptes annex a la present Instrucció. En concret, la regulació del resultat pressupostari es trasllada a les normes d'elaboració de l'estat de liquidació del pressupost i la regulació del romanent de tresoreria, a l'apartat 24.6 de la memòria.

El títol III «De les dades a incorporar al sistema» es divideix en tres capítols que regulen els justificants de les operacions, la incorporació de dades al sistema i l'arxivament i la conservació de la informació comptable.

Respecte als justificants de les operacions la Instrucció disposa que qualsevol acte que hagi de donar lloc a anotacions en el SICAL-normal ha d'estar degudament acreditat amb el justificant corresponent que pot estar suportat en documents en paper o a través de mitjans electrònics, informàtics o telemàtics.

Pel que fa a la incorporació de dades al sistema, es deixa llibertat per capturar directament les dades que constin en el mateix justificant de l'operació o, si s'escau, en el document comptable oportú, així com per incorporar-les mitjançant la utilització de procediments electrònics, informàtics o telemàtics. Els documents comptables que, si s'escau, s'utilitzin els ha d'establir cada entitat local en funció de les seves necessitats d'informació i de l'operatòria que segueixi en la tramitació dels diferents tipus d'operacions.

En relació amb l'arxivament i la conservació dels justificants de les operacions i dels suports de les anotacions comptables, que afecta no només els tipus de suport permesos sinó també el termini de conservació que, d'una banda, permeti l'exigència de les responsabilitats que corresponguin i, d'altra banda, possibiliti la destrucció de la informació quan aquelles no siguin exigibles.

En la línia de seguir fomentant l'aplicació de procediments i mitjans electrònics, informàtics i telemàtics en la funció comptable, es manté que els justificants dels fets que es registrin en el SICAL-normal es poden conservar per mitjans o en suports electrònics, informàtics o telemàtics, independentment del tipus de suport en què originalment s'hagin plasmat, sempre que en quedi garantida l'autenticitat, la integritat, la qualitat, la protecció i la conservació. En aquests casos les còpies obtingudes dels suports informàtics esmentats gaudeixen de la validesa i l'eficàcia de la justificació original.

Els justificants de les operacions, juntament amb els documents comptables corresponents, si s'escau, s'han de conservar durant un termini de sis anys comptats des de la data de remissió dels comptes anuals als òrgans de control extern, llevat que una norma estableixi altres terminis o s'hagi interromput el termini de prescripció de la possible responsabilitat comptable o es tracti de documentació justificativa de les valoracions assignades a actius i passius que figurin en balanç. Els registres comptables també s'han de conservar per un termini de sis anys.

Com a novetat s'incorpora la no-procedència de destruir els justificants i els registres comptables que s'hagin d'enviar a un arxiu històric de documents.

El títol IV, «De la informació a obtenir del sistema», es divideix en tres capítols dedicats a les normes generals, el compte general de l'entitat local i altra informació comptable.

En compliment del que estableix l'article 210 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, en la present Instrucció i en el seu Pla de comptes annex es determinen el contingut, l'estructura i les normes d'elaboració dels comptes a retre per l'entitat local i els seus organismes autònoms.

Els comptes anuals que han de retre l'entitat local i els seus organismes autònoms comprenen:

- a) El balanç.
- b) El compte del resultat economicopatrimonial.
- c) L'estat de canvis en el patrimoni net.
- d) L'estat de fluxos d'efectiu.

- e) L'estat de liquidació del pressupost.
- f) La memòria.

Resulta innovadora la inclusió, entre els comptes anuals a retre, de l'estat de canvis en el patrimoni net i de l'estat de fluxos d'efectiu.

Els comptes anuals s'han d'elaborar seguint les normes d'elaboració i ajustant-se als models que es recullen en la tercera part del Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local annex a aquesta Instrucció.

Es manté l'obligació de remetre als òrgans de control extern, juntament amb el compte general, els justificants de la tresoreria.

En aplicació del principi de transparència consagrat a l'article 6 de la Llei orgànica 2/2012, de 27 d'abril, d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera, i amb la finalitat de donar compliment al que disposa l'apartat 1 de l'article esmentat en relació amb els comptes generals de les administracions públiques, s'inclouen com a documentació complementària que ha d'acompanyar el compte general els comptes anuals de totes les unitats dependents de l'entitat local incloses en l'àmbit d'aplicació de la Llei orgànica esmentada els comptes de les quals no s'integrin en el compte general.

De la mateixa manera que en la Instrucció de 2004, s'insisteix que l'aprovació del compte general pel ple de la corporació no té res a veure amb la responsabilitat en què puguin incórrer els membres d'aquest que hagin adoptat les resolucions o efectuat els actes reflectits en el compte esmentat. Així mateix, se separa la responsabilitat en què puguin incórrer, com a comptedants en sentit material, els encarregats de la gestió que adoptin les resolucions o efectuïn els actes reflectits en els comptes que es reten, de la responsabilitat que incumbeix a qui ha de retre comptes com a comptedant en sentit formal, que no és altra que respondre de la veracitat d'aquests.

Continuant en la línia d'impulsar la implantació de les tècniques electròniques, informàtiques i telemàtiques, es preveu la possibilitat que, amb la finalitat de facilitar el tractament flexible de la informació comptable, aquesta es pugui plasmar en qualsevol tipus de suport electrònic, informàtic o telemàtic. Així mateix, es reconeix que els òrgans de control extern ja han establert procediments d'enviament dels comptes a aquests a través de mitjans electrònics, informàtics o telemàtics i que, en aquests casos, l'obtenció dels comptes es fa mitjançant la generació de fitxers el contingut i l'estructura dels quals s'ha d'ajustar a les especificacions tècniques establertes pels mateixos òrgans de control extern.

En el capítol III «Altra informació comptable» es regula la informació periòdica per al ple de la corporació, l'avanç de la liquidació del pressupost i la informació per als òrgans de gestió i de control intern, i per a altres administracions públiques, i s'adapta la informació a remetre al ple en compliment de l'article 207 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals i l'avanç de la liquidació del pressupost a l'estructura de l'estat de liquidació del pressupost que s'inclou en la quarta part del Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local.

Finalment, en un annex a la present Instrucció s'inclou el Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local, els aspectes més significatius del qual s'exposen en la introducció del mateix Pla.

TÍTOL I

Principis generals del model normal de comptabilitat local

CAPÍTOL I

Principis generals

Regla 1. *Àmbit d'aplicació.*

1. Han d'aplicar les normes que conté la present Instrucció:

a) Els municipis el pressupost dels quals excedeixi els 3.000.000 €, així com aquells el pressupost dels quals no superi aquest import però excedeixi els 300.000 € i la població dels quals sigui superior a 5.000 habitants.

b) Les altres entitats locals sempre que el seu pressupost excedeixi els 3.000.000 €.

c) Els organismes autònoms dependents de les entitats locals previstes en els apartats anteriors.

2. Les entitats locals incloses en l'àmbit d'aplicació de la Instrucció del model simplificat de comptabilitat local poden aplicar aquesta Instrucció.

En tot cas, els organismes autònoms han d'aplicar la mateixa Instrucció de comptabilitat que l'entitat local de la qual depenguin.

3. Als efectes del que preveu l'apartat 1 anterior, s'ha de prendre com a import del pressupost el de les previsions inicials d'ingressos de l'últim pressupost aprovat definitivament per l'entitat local i, si s'escau, el de les previsions inicials d'ingressos que, per a l'entitat local i els seus organismes autònoms, es dedueixi de l'estat de consolidació del pressupost a què es refereix l'apartat 1.c) de l'article 166 del Text refós de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals, corresponent a l'últim pressupost aprovat.

4. La determinació del nombre d'habitants s'ha d'efectuar en funció de les xifres de població resultants de l'última revisió del padró municipal.

5. Les societats mercantils dependents d'entitats locals que apliquin aquesta Instrucció han d'adaptar la seva comptabilitat a les disposicions del Codi de comerç i la resta de legislació mercantil i al Pla general de comptabilitat o al de petites i mitjanes empreses, i aquesta Instrucció només els és aplicable pel que es refereix a rendició de comptes als òrgans de control extern.

El que disposa el paràgraf anterior és aplicable a les entitats públiques empresarials locals, en virtut de la disposició transitòria segona de la Llei 57/2003, de 16 de desembre, de mesures per a la modernització del govern local.

Regla 2. *Entitats comptables.*

Cada entitat local o organisme autònom inclòs en l'àmbit d'aplicació d'aquesta Instrucció constitueix una entitat comptable, als efectes que aquesta preveu.

Regla 3. *Obligació de retre comptes.*

1. D'acord amb el que estableix l'article 201 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, les entitats incloses en l'àmbit d'aplicació d'aquesta Instrucció estan obligades a retre comptes de les seves operacions, sigui quina sigui la naturalesa d'aquestes, al Tribunal de Comptes. Si s'escau, també s'han de retre a l'òrgan de control extern de la seva comunitat autònoma.

2. Als efectes del que preveu l'apartat anterior, els comptes i el procediment a seguir en la seva rendició és el que estableix el capítol II del títol IV d'aquesta Instrucció.

Regla 4. *Exercici comptable.*

L'exercici comptable ha de coincidir amb l'any natural, excepte en els casos de dissolució o creació de l'entitat. En els casos de dissolució d'una entitat els comptes anuals s'han de referir al període que va des de l'1 de gener fins a la data de dissolució, mentre que en els casos de creació d'una entitat, els comptes anuals s'han de referir al període que va des de la data de creació fins al 31 de desembre de l'exercici esmentat.

Regla 5. *Model comptable.*

Cada entitat comptable ha d'aplicar un model comptable centralitzat, d'acord amb el que indica la regla següent i tenint en compte els principis següents:

a) S'ha de centralitzar en la Unitat de comptabilitat de l'entitat comptable el registre de totes les operacions, independentment del lloc físic on aquestes es capturin o on s'obtingui la informació comptable.

b) Els comptes anuals han de tenir caràcter unitari i mostrar la situació patrimonial i financera, el resultat econòmic patrimonial i l'execució del pressupost de l'entitat comptable en el seu conjunt.

Regla 6. *Aplicació del Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local.*

La comptabilitat de les entitats comptables s'ha de portar pel mètode de partida doble, d'acord amb les normes que conté aquesta Instrucció i amb les que es dictin en el seu desplegament, i s'ha d'ajustar al Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local annex a aquesta Instrucció, en els termes que s'indiquen a continuació:

a) El registre de les operacions comptables s'ha de fer amb subjecció al marc conceptual de la comptabilitat pública i a les normes de reconeixement i valoració recollits en les parts primera i segona.

b) S'ha d'aplicar un model comptable centralitzat, tal com ha quedat definit en la regla anterior, i s'ha d'utilitzar amb caràcter vinculant el desenvolupament de grups, subgrups, comptes de primer ordre (codificats amb tres dígits), comptes de segon ordre (codificats amb quatre dígits) i comptes de tercer ordre (codificats amb cinc dígits) previst en les parts quarta i cinquena.

En funció de les seves necessitats de gestió i informació, l'entitat comptable pot:

b.1) Desenvolupar els seus propis comptes de primer ordre en els casos expressament previstos en el Pla.

b.2) Utilitzar comptes de segon ordre i de tercer ordre no previstos en el Pla, així com altres divisionaris.

c) Els comptes anuals de cada entitat comptable s'han de formar i retre segons el que disposen la seva part tercera i el títol IV d'aquesta Instrucció.

Regla 7. *Destinatari de la informació comptable.*

La informació comptable que elaborin les entitats comptables ha d'anar dirigida als destinataris següents:

a) El ple de la corporació local.

b) Els òrgans de gestió, tant en el nivell polític com en l'administratiu.

c) El Tribunal de Comptes i els òrgans de control extern de les comunitats autònomes, així com la comissió especial de comptes de cada entitat local.

d) Els òrgans encarregats del control intern de les entitats comptables en les seves diferents accepcions: funció interventora i controls financer i d'eficàcia.

- e) Els òrgans de les administracions públiques que exerceixin funcions de tutela en relació amb l'entitat comptable.
- f) Els òrgans de la Unió Europea, tant administratius com de control.
- g) Els creditors de la mateixa entitat comptable.
- h) Els analistes financers i econòmics.
- i) Altres entitats públiques i privades, associacions, usuaris dels serveis prestats per l'entitat comptable i ciutadans en general.

CAPÍTOL II

Competències i funcions

Regla 8. *Del ple de la corporació.*

Correspon al ple de la corporació:

- a) Aprovar el compte general de l'entitat local.
- b) Aprovar, amb l'informe previ de la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat, les normes que regulin els procediments administratius a seguir en la gestió comptable de l'entitat local, a fi de garantir el registre adequat en el sistema d'informació comptable de totes les operacions, en l'ordre cronològic oportú i tan aviat com sigui possible.
- c) Determinar, a proposta de la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat, els criteris a seguir per l'entitat en l'aplicació del marc conceptual de la comptabilitat pública i de les normes de reconeixement i valoració recollits en el Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local.
S'han de determinar, entre d'altres, els criteris per calcular l'import dels drets de cobrament de recaptació dubtosa o impossible, així com els criteris per a l'amortització dels elements de l'immobilitzat i s'ha d'optar, si s'escau, pel model de la revaloració per a la valoració posterior de l'immobilitzat.
- d) Dictar, a proposta de la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat, qualssevol altres normes relatives a l'organització de la comptabilitat de l'entitat, a l'empara del que estableix l'article 204.1 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.
- e) Establir, a proposta de la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat, els procediments a seguir per a la inspecció de la comptabilitat dels organismes autònoms, de les societats mercantils dependents de l'entitat local, així com de les seves entitats públiques empresarials.
- f) Establir els terminis i la periodicitat per a la remissió, per la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat, de la informació a què es refereix l'article 207 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, que es detalla en el capítol III del títol IV d'aquesta Instrucció.

Regla 9. *De la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat.*

Correspon a la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat:

- a) Portar i desenvolupar la comptabilitat financera i la d'execució del pressupost de l'entitat local d'acord amb la present Instrucció, les altres normes de caràcter general que dicti el ministre d'Hisenda i Administracions Públiques i les dictades pel ple de la corporació.
- b) Formar el compte general de l'entitat local.
- c) Formar, d'acord amb criteris usualment acceptats, els estats integrats i consolidats dels comptes que determini el ple de la corporació.

d) Sol·licitar als organismes autònoms, a les societats mercantils dependents de l'entitat local, així com a les seves entitats públiques empresarials, la presentació dels comptes i altres documents que s'hagin d'adjuntar al compte general, així com la informació necessària per efectuar, si s'escau, els processos d'agregació o consolidació comptable.

e) Coordinar les funcions o les activitats comptables de l'entitat local, emetre les instruccions tècniques oportunes i inspeccionar-ne l'aplicació.

f) Organitzar un sistema adequat d'arxivament i conservació de tota la documentació i la informació comptable que permeti posar a disposició dels òrgans de control els justificants, els documents, els comptes o els registres del sistema d'informació comptable sol·licitats per aquests òrgans en els terminis requerits.

g) Inspeccionar la comptabilitat dels organismes autònoms, de les societats mercantils dependents de l'entitat local, així com de les seves entitats públiques empresarials, d'acord amb els procediments que estableixi el ple.

h) Elaborar la informació a què es refereix l'article 207 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, desenvolupada en el capítol III del títol IV d'aquesta Instrucció i remetre-la al ple de la corporació, a través de la presidència, en els terminis i amb la periodicitat establerts.

i) Elaborar l'avanç de la liquidació del pressupost corrent que s'ha d'unir al pressupost de l'entitat local, a què es refereix l'article 18.b) del Reial decret 500/1990, de 20 d'abril, que desplega el capítol I del títol VI de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals.

j) Determinar l'estructura de l'avanç de la liquidació del pressupost corrent a què es refereix l'article 168 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, de conformitat amb el que estableixi el ple de l'entitat.

Regla 10. *De la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.*

Correspon a la Intervenció General de l'Administració de l'Estat:

a) Promoure l'exercici de la potestat reglamentària atribuïda al ministre d'Hisenda (avui d'Hisenda i Administracions Públiques) en matèria comptable, pel Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

b) Emetre pronunciaments i dictar recomanacions per tal de facilitar l'aplicació de les normes reguladores de la comptabilitat pública local.

c) Resoldre les consultes que li formulin en relació amb les normes a què es refereix l'apartat anterior.

TÍTOL II

Del model normal del sistema d'informació comptable per a l'Administració local

CAPÍTOL I

Normes generals

Regla 11. *Definició.*

La comptabilitat de les entitats locals i els seus organismes autònoms es configura com un sistema de registre, elaboració i comunicació d'informació sobre l'activitat economicofinancera i pressupostària duta a terme durant l'exercici comptable, d'acord amb els principis recollits en el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals i en aquesta Instrucció.

Regla 12. *Objecte.*

1. El model normal del sistema d'informació comptable per a l'Administració local (d'ara endavant SICAL-normal) té per objecte registrar totes les operacions de naturalesa pressupostària, econòmica, financera i patrimonial que es produeixin en l'àmbit de l'entitat comptable, així com mostrar, a través d'estats i informes, la imatge fidel del seu patrimoni, de la seva situació financera, del resultat econòmic patrimonial i de l'execució del seu pressupost, per satisfer les finalitats que descriu la regla següent.

2. El SICAL-normal es configura com un conjunt integrat de subsistemes o àrees comptables que ha de garantir la concordança, l'exactitud i l'automatisme dels registres que, per a cadascuna de les operacions comptables, s'hagin de produir en els diferents subsistemes afectats per l'operació, així com l'existència de la deguda coherència entre els diferents nivells d'informació, tant agregats com de detall.

3. Als efectes anteriors, el SICAL-normal ha d'estar organitzat de manera que, almenys, permeti a cada entitat comptable:

a) Registrar les operacions que hagin de tenir incidència en l'obtenció del balanç i en la determinació del resultat economicopatrimonial, d'acord amb els criteris que conté la regla 6.

b) Registrar la situació dels crèdits, les modificacions pressupostàries, les operacions d'execució del pressupost de despeses, els compromisos d'ingrés i les operacions d'execució del pressupost d'ingressos, i posar de manifest el resultat pressupostari. Així mateix, ha de permetre el seguiment i el control dels romanents de crèdit.

També, ha de permetre el registre de les operacions derivades d'obligacions i drets que provinguin de pressupostos tancats, i de les certificacions, les autoritzacions i els compromisos de despesa i ingrés a càrrec de pressupostos d'exercicis posteriors, així com el seguiment i el control de les despeses amb finançament afectat i dels altres projectes de despesa, i l'obtenció i el control del romanent de tresoreria que permeti determinar en cada moment la part utilitzada per finançar despesa i la part pendent d'utilitzar que constitueix el romanent líquid de tresoreria.

c) Registrar les operacions de naturalesa no pressupostària.

d) Registrar les operacions d'administració de recursos a compte d'altres ens públics.

e) Registrar i posar de manifest els moviments i la situació de la tresoreria, i possibilitar el control dels diferents comptes que constitueixen la tresoreria de l'entitat comptable.

f) Registrar les operacions relatives a la gestió i el control de l'immobilitzat material i intangible, de les inversions immobiliàries, del patrimoni públic del sòl, de les inversions financeres i de l'endeutament, inclosos els avals concedits per l'entitat.

g) Registrar la informació relativa als tercers que es relacionin amb l'entitat comptable.

h) Efectuar el seguiment i el control dels pagaments a justificar i dels avançaments de caixa fixa.

i) Efectuar el seguiment i el control dels valors rebuts en dipòsit per l'entitat comptable.

Regla 13. *Finalitats.*

El SICAL-normal ha de permetre el compliment de les finalitats següents:

a) Subministrar la informació econòmica i financera que sigui necessària per a la presa de decisions, tant en l'ordre polític com en el de gestió.

b) Facilitar informació per a la determinació del cost i el rendiment dels serveis públics.

- c) Proporcionar les dades necessàries per a la formació i la rendició del compte general de l'entitat local, així com dels comptes, els estats i els documents que s'hagin d'elaborar o remetre als òrgans de control extern.
- d) Possibilitar l'exercici dels controls de legalitat, financer i d'eficàcia.
- e) Facilitar les dades i altres antecedents que siguin necessaris per a la confecció dels comptes nacionals de les unitats que componen el sector de les administracions públiques.
- f) Facilitar la informació necessària per a la confecció d'estadístiques economicofinanceres per part del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques.
- g) Subministrar informació d'utilitat per a altres destinataris, com associacions i institucions, empreses i ciutadans en general.

Regla 14. *Configuració informàtica del sistema.*

La configuració informàtica del SICAL-normal que adopti cada entitat comptable ha de respondre als criteris següents:

- a) Ha d'estar orientada al compliment de l'objecte i les finalitats que estableixen les regles anteriors, de conformitat amb la resta de normes que conté aquesta Instrucció.
- b) Ha de garantir la integritat, la coherència, l'exactitud i l'automatisme de les anotacions que, per a cadascuna de les operacions comptables, s'hagin de produir en els diferents subsistemes afectats per l'operació.
- c) Hi ha d'haver la deguda concordança entre els diferents nivells d'informació agregada que s'estableixin en el SICAL-normal i la informació de detall que, per a cada tipus d'operació, s'hi incorpori.
- d) Ha de propiciar progressivament la simplificació dels procediments comptables mitjançant l'aplicació intensiva de procediments i mitjans electrònics, informàtics i telemàtics que garanteixin la validesa i l'eficàcia jurídica de la informació rebuda des dels centres gestors per al registre comptable de les operacions i de la subministrada als destinataris de la informació comptable a través d'aquests mitjans, així com la de la documentació comptable arxivada i conservada pel sistema.
- e) S'han d'aplicar les mesures de seguretat exigides per la normativa vigent en matèria de fitxers de dades de caràcter personal.

Regla 15. *Suport dels registres comptables.*

1. Els registres de les operacions i de la resta de la informació capturada en el SICAL-normal han d'estar suportats informàticament segons la configuració que estableix la regla anterior, que ha de constituir el suport únic i suficient que garanteixi la seva conservació d'acord amb la regla 40.
2. Les bases de dades del sistema informàtic on resideixin els registres comptables han de constituir suport suficient per a la gestió de la comptabilitat de l'entitat comptable, sense que sigui obligatòria l'obtenció i la conservació de llibres de comptabilitat en paper o per mitjans electrònics, informàtics o telemàtics.
3. El registre comptable de les operacions s'ha d'efectuar expressant els valors en euros.

CAPÍTOL II

Àrees comptables d'especial transcendència

Secció 1a Romanents de crèdit

Regla 16. *Seguiment i control comptable dels romanents de crèdit.*

1. Els romanents de crèdit han de ser objecte d'un seguiment i control individualitzat, als efectes de la seva possible incorporació als crèdits del pressupost de l'exercici immediat següent.

2. El seguiment i control esmentat s'ha de fer a través del sistema d'informació comptable i ha de mostrar en cada moment:

- a) Els romanents de crèdit inicials.
- b) Les rectificacions.
- c) Els acords de no-incorporabilitat.
- d) Els romanents de crèdit totals.
- e) Les certificacions d'existència de romanents de crèdit expedides.
- f) Els saldos de romanents de crèdit pendents de certificar.

Regla 17. *Romanents de crèdit inicials.*

1. Els romanents de crèdit inicials són els que s'han de determinar com a conseqüència de la liquidació del pressupost.

2. Els romanents de crèdit esmentats s'han de classificar en compromesos i no compromesos, i uns i els altres, al seu torn, en incorporables i no incorporables.

Regla 18. *Rectificació de romanents de crèdit.*

Quan, com a conseqüència de rectificacions del saldo entrant d'obligacions de pressupostos tancats, sigui procedent la rectificació dels romanents de crèdit inicials, aquests s'han de modificar en els imports corresponents.

Regla 19. *Certificació d'existència de romanents de crèdit.*

1. Quan es tramitin expedients d'incorporació de romanents de crèdit és necessària l'oportuna certificació d'existència de romanent de crèdit suficient de l'exercici anterior.

2. Aquesta existència de romanent de crèdit s'ha de certificar per a cada aplicació pressupostària al nivell de vinculació jurídica dels crèdits vigent en l'exercici de procedència.

3. Només es poden expedir certificacions d'existència de romanent de crèdit, als efectes de la seva incorporació, sobre els saldos de romanents de crèdit classificats com a incorporables.

4. Es poden anul·lar certificacions expedides, ja sigui perquè són improcedents o com a conseqüència d'errors en les seves dades. Mai no es poden anul·lar certificacions que hagin donat lloc a les corresponents incorporacions de romanents de crèdit sense que, prèviament, s'hagin anul·lat les incorporacions esmentades.

Regla 20. *No-incorporabilitat de romanents de crèdit.*

La no-incorporabilitat de romanents de crèdit és l'acord pel qual es declara com a no incorporable la totalitat o una part del saldo de romanents, als efectes d'impedir que es puguin expedir certificacions contra el saldo esmentat.

Secció 2a Projectes de despesa

Regla 21. *Concepte.*

1. Un projecte de despesa és una unitat de despesa pressupostària perfectament identificable, en termes genèrics o específics, l'execució de la qual, tant si s'efectua a càrrec de crèdits d'una aplicació pressupostària com de diverses, i tant si s'estén a un exercici o més, requereix un seguiment i control individualitzat.

2. Tenen la consideració de projectes de despesa:

a) Els projectes d'inversió inclosos a l'annex d'inversions que acompanya el pressupost.

b) Les despeses amb finançament afectat a què es refereix la secció 3a d'aquest capítol.

c) Qualsevol altres unitats de despesa pressupostària sobre les quals l'entitat vulgui efectuar un seguiment i control individualitzat.

Regla 22. Estructura.

1. Qualsevol projecte de despesa ha d'estar identificat per un codi únic i invariable al llarg de la seva vida, determinat segons el que estableixi la mateixa entitat local.

2. Cada projecte de despesa es pot desglossar en nivells inferiors: expedient, subexpedient, etc.

3. Així mateix, si l'entitat local ho considera oportú, pot establir el nivell de superprojecte.

Aquest nivell constitueix la unitat necessària d'agregació de diversos projectes que contribueixen de manera conjunta a la realització d'un mateix objectiu o conjunt d'objectius.

Regla 23. Vinculació jurídica.

1. Els crèdits assignats als projectes de despesa queden subjectes als nivells de vinculació jurídica establerts en les bases d'execució del pressupost per a les aplicacions pressupostàries a càrrec de les quals se n'hagi previst la realització.

2. No obstant això el crèdit assignat a un projecte de despesa pot ser vinculant en si mateix, i queda subjecte a les limitacions qualitatives i quantitatives que aquesta circumstància imposa.

3. Hi pot haver projectes de despesa que només quedin afectats per les limitacions qualitatives de la vinculació jurídica, en què es pot fer més despesa de la prevista sense necessitat de recórrer a modificacions formals dels crèdits assignats.

Regla 24. Seguiment i control comptable dels projectes de despesa.

1. El seguiment i control dels projectes de despesa s'ha de fer a través del sistema d'informació comptable i ha de comprendre, com a mínim, totes les operacions de gestió pressupostària que els afectin durant el seu període d'execució, tant si aquest s'estén a un exercici com a diversos.

2. El seguiment i control dels projectes de despesa té per objecte, entre d'altres, la consecució de les finalitats següents:

a) Assegurar el compliment de les vinculacions jurídiques que s'hagin establert per als diferents projectes.

b) Controlar l'execució pressupostària de cada projecte, de manera que els imports de cada fase no puguin superar els de fases anteriors.

c) Possibilitar, quan sigui procedent, l'inventari dels projectes d'inversió.

3. Per al compliment de les finalitats anteriors el sistema de seguiment i control dels projectes de despesa ha d'oferir, almenys, la informació següent:

a) Dades generals del projecte:

a.1) El codi identificatiu i la denominació del projecte de despesa.

a.2) L'any d'inici i les anualitats a què hagi d'estendre la seva execució.

a.3) Per a cadascuna de les anualitats, l'aplicació o aplicacions pressupostàries a través de les quals s'hagi de dur a terme.

a.4) Quantia total de la despesa estimada inicialment.

b) Informació sobre la gestió pressupostària, tant del pressupost corrent com de pressupostos tancats i futurs.

4. Quan un projecte de despesa es desglossi en nivells inferiors (expedient, subexpedient, etc.), cadascun d'aquests ha de ser objecte de seguiment i control individualitzat.

5. Quan un projecte de despesa s'executi en diverses anualitats i a càrrec de més d'una aplicació pressupostària, se n'ha de fer el seguiment i el control per a cadascuna de les anualitats i les aplicacions.

Secció 3a Despeses amb finançament afectat

Regla 25. Concepte.

1. Una despesa amb finançament afectat és qualsevol projecte de despesa que es financi, en tot o en part, amb recursos concrets que en cas que no es porti a terme la despesa no es podrien percebre o si s'han percebut s'haurien de reintegrar als agents que els van aportar.

2. Atesa la seva condició de projectes de despesa, a les despeses amb finançament afectat els són aplicables les normes que preveu la secció anterior.

Regla 26. Estructura.

Qualsevol despesa amb finançament afectat ha d'estar identificada per un codi únic i invariable al llarg de la seva vida, determinat segons el que estableixi la mateixa entitat local.

Regla 27. Seguiment i control comptable de les despeses amb finançament afectat.

1. El seguiment i control de les despeses amb finançament afectat s'ha de fer a través del sistema d'informació comptable i ha de comprendre, com a mínim, totes les operacions de gestió pressupostària que els afectin durant el seu període d'execució, tant si aquest s'estén a un exercici com a diversos, i ha de correlacionar degudament la realització de les despeses amb els ingressos específics que els financin.

2. En tot cas, el seguiment i control de les despeses amb finançament afectat ha de garantir el compliment de les finalitats següents:

a) Assegurar que l'execució, en termes economicopressupostaris, de qualsevol despesa amb finançament afectat s'efectuï en la seva totalitat, de manera que es compleixin les condicions que, si s'escau, s'hagin acordat per a la percepció dels recursos afectats.

b) Calcular, en la liquidació de cadascun dels pressupostos afectats per la realització de les despeses amb finançament afectat, les desviacions de finançament que, si s'escau, s'hagin produït com a conseqüència de desfasaments, qualsevol que sigui el seu origen, en el ritme d'execució de la despesa i dels ingressos específics que els financin.

c) Controlar l'execució pressupostària de cada despesa amb finançament afectat, tant la de la despesa com la dels ingressos afectats.

3. Per al compliment de les finalitats anteriors el sistema de seguiment i control de les despeses amb finançament afectat ha d'oferir, almenys, la informació següent:

a) Dades generals del projecte:

- a.1) El codi identificatiu i la denominació del projecte de despesa.
- a.2) L'any d'inici i les anualitats a què hagi d'estendre la seva execució.
- a.3) Per a cadascuna de les anualitats, l'aplicació o aplicacions pressupostàries de despeses a través de les quals s'hagi de dur a terme.
- a.4) Per a cadascuna de les anualitats, l'aplicació o aplicacions pressupostàries d'ingressos a través de les quals es prevegin obtenir els recursos afectats.
- a.5) La quantia total de la despesa estimada inicialment i dels ingressos previstos.

b) Informació sobre la gestió de la despesa pressupostària, tant del pressupost corrent com de pressupostos tancats i futurs.

c) Informació sobre la gestió dels ingressos pressupostaris afectats, tant del pressupost corrent com de pressupostos tancats i futurs.

4. Quan una despesa amb finançament afectat es desglossi en nivells inferiors (expedient, subexpedient, etc.), cadascun d'aquests ha de ser objecte de seguiment i control individualitzat.

5. Quan una despesa amb finançament afectat s'executi en diverses anualitats, a càrrec de més d'una aplicació pressupostària i el finançament afectat procedeixi de més d'un agent finançador, se n'ha de fer el seguiment i control per a cadascuna de les anualitats, les aplicacions i els agents.

A aquests efectes, es considera agent finançador cadascun dels tercers dels quals procedeixi cadascun dels recursos afectats. És a dir, l'agent finançador està donat per la combinació del tercer i l'aplicació pressupostària que correspongui a cadascun dels recursos que aquest aporta.

Quan el finançament afectat d'una despesa procedeixi d'un mateix recurs aportat per una pluralitat de tercers, tots aquests es consideren agent finançador únic.

Regla 28. *Coefficient de finançament.*

1. El coeficient de finançament és el resultat de dividir els ingressos pressupostaris (reconeguts i pendents de reconèixer) afectats a la realització d'una despesa pressupostària per l'import total d'aquesta (realitzada i a realitzar).

2. La totalitat dels ingressos pressupostaris inclou tots els drets reconeguts nets fins a la data de càlcul del coeficient relatiu a aquesta despesa amb finançament afectat, així com els que es prevegi obtenir des d'aquest moment fins a la conclusió de la despesa.

3. La despesa pressupostària total inclou tant les obligacions reconegudes netes fins a la data de càlcul del coeficient relatives a aquesta despesa amb finançament afectat, com els crèdits que es prevegi assignar o incorporar fins a la realització completa de la unitat de despesa.

4. El coeficient de finançament és global quan expressi la part de la despesa que queda coberta amb la totalitat dels ingressos afectats a aquest, i és parcial quan expressi la part de la despesa que queda coberta amb una part dels ingressos seleccionada segons un cert criteri (l'agent del qual provenen, l'aplicació pressupostària, etc.).

Regla 29. *Desviacions de finançament.*

1. La desviació de finançament és la magnitud que representa el desfasament existent entre els ingressos pressupostaris reconeguts durant un període determinat, per a la realització d'una despesa amb finançament afectat i els que, en funció de la part d'aquesta efectuada en aquest període, s'haurien d'haver reconegut, si l'execució dels ingressos afectats s'efectués harmònicament amb la de la despesa pressupostària.

2. Les desviacions de finançament, per a cada despesa amb finançament afectat, s'han de calcular per diferència entre els drets reconeguts nets pels ingressos afectats i el producte del coeficient de finançament pel total d'obligacions reconegudes netes, referits uns i altres al període considerat.

3. Les desviacions de finançament que s'han de calcular al final de l'exercici als efectes d'ajustar el resultat pressupostari i de quantificar l'excés de finançament afectat produït són, respectivament, les desviacions de finançament de l'exercici i les desviacions de finançament acumulades al llarg del període d'execució de la despesa amb finançament afectat.

4. Les desviacions de finançament de l'exercici s'han de calcular prenent en consideració el coeficient de finançament parcial per agent finançador i l'import de les obligacions i els drets reconeguts relatiu a l'agent de què es tracti, referits unes i altres a l'exercici pressupostari.

5. Les desviacions de finançament acumulades s'han de calcular de la mateixa manera que les imputables a l'exercici, però prenent en consideració les obligacions i els drets reconeguts des de l'inici de l'execució de la despesa amb finançament afectat fins al final de l'exercici.

Secció 4a Administració de recursos a compte d'altres ens públics

Regla 30. Delimitació.

1. El tractament comptable de les operacions d'administració de recursos a compte d'altres ens públics que portin a terme les entitats comptables com a conseqüència d'actuacions de gestió relatives a la liquidació i recaptació de recursos la titularitat dels quals correspongui a un altre o altres ens públics, així com el lliurament de les quantitats que pertanyin a aquests últims com a resultat de la gestió efectuada, s'ha d'ajustar al que preveu la present secció.

2. Així mateix, també s'ha d'ajustar a les normes de la present secció el tractament, per part de l'ens titular dels recursos, de les referides operacions, quan l'ens esmentat sigui una entitat comptable segons el que preveu la regla 2 d'aquesta Instrucció.

A aquests efectes s'ha de considerar ens titular dels recursos el que legalment tingui atribuït el producte de la seva recaptació, és a dir, aquell en el pressupost d'ingressos del qual hagi de figurar el recurs en qüestió.

Regla 31. Relacions entre l'ens gestor i l'ens titular dels recursos.

1. Quan una entitat administri recursos a compte d'altres ens públics, ha de facilitar periòdicament, a cadascun dels ens a compte dels quals es faci la gestió oportuna, la informació necessària perquè aquests últims puguin imputar al seu pressupost les diferents operacions que s'hagin efectuat respecte dels recursos dels quals siguin titulars.

Per a cadascun dels recursos esmentats i per cada període al qual es refereixi la informació a facilitar, aquesta ha de diferenciar entre les operacions següents:

Drets reconeguts en l'exercici en curs.

Possibles rectificacions dels drets reconeguts en exercicis anteriors.

Anul·lacions de drets que corresponguin a recursos el reconeixement del dret dels quals s'hagi produït en l'exercici en curs, diferenciant entre anul·lacions de liquidacions i ajornaments o fraccionaments.

Anul·lacions de drets que corresponguin a recursos el reconeixement del dret dels quals s'hagi produït en exercicis anteriors, diferenciant també entre anul·lacions de liquidacions i ajornaments o fraccionaments.

Cancel·lació de drets que corresponguin a recursos el reconeixement del dret dels quals s'hagi produït en l'exercici en curs, distingint entre cancel·lacions per cobraments en espècie, per insolvències o per altres causes.

Cancel·lació de drets que corresponguin a recursos el reconeixement del dret dels quals s'hagi produït en exercicis anteriors, distingint entre cancel·lacions per cobraments en espècie, per insolvències, per prescripció o per altres causes.

Recaptació de drets reconeguts en l'exercici en curs.

Recaptació de drets reconeguts en exercicis anteriors.

Recaptació de recursos per autoliquidacions o altres ingressos sense reconeixement previ del dret.

Devolucions d'ingrés reconegudes en l'exercici.

Possibles rectificacions i anul·lacions de devolucions d'ingrés reconegudes en exercicis anteriors que estiguin pendents de pagament.

Prescripcions de devolucions d'ingrés reconegudes.

Pagaments de devolucions d'ingrés.

La informació anterior s'ha de complementar amb totes les dades que siguin necessàries per a l'adequat registre comptable de les respectives operacions.

2. La periodicitat amb la qual s'ha de remetre la informació assenyalada ha de ser igual o inferior a la que estigui establerta per al pagament del producte de la recaptació líquida a l'ens titular dels recursos, tant si el pagament esmentat s'efectua de manera directa com mitjançant el procediment de lliuraments a compte.

3. Si l'entitat que administra recursos a compte d'altres ens públics no està en condicions de subministrar la informació indicada, almenys ha d'aportar, als ens titulars dels recursos, les dades de detall dels pagaments de la recaptació líquida que efectui a aquests, de manera que quedi constància dels recursos a què corresponen els pagaments esmentats, independentment que es tracti de lliuraments directes o de lliuraments a compte de la recaptació esmentada.

Quan desapareguin les causes que impedeixin el subministrament d'informació, l'entitat gestora dels recursos l'ha de facilitar en els termes que recullen els apartats anteriors, i s'ha de tenir en compte que el canvi de procediment en el subministrament de la informació s'ha de produir, necessàriament, amb referència a un exercici comptable complet, i no pot afectar tan sols una part d'aquest. A aquests efectes, quan es produeixi el canvi de procediment en el subministrament d'informació, la primera vegada que se subministrin les dades relatives a les operacions efectuades a partir de l'inici de l'exercici comptable en què es produeixi l'esmentat canvi de procediment, l'entitat gestora dels recursos ha de comunicar, a cadascun dels ens titulars d'aquests, els saldos pendents de cobrament corresponents a drets reconeguts en exercicis anteriors, així com els saldos pendents de pagament relatius a devolucions d'ingrés reconegudes en aquests mateixos exercicis.

4. Prenent com a base la informació a què es refereixen els apartats anteriors, les entitats comptables titulars dels respectius recursos han de registrar en la seva comptabilitat les operacions efectuades per l'ens gestor, i les han d'incorporar al seu pressupost quan sigui procedent.

Regla 32. Tractament comptable de les operacions d'administració de recursos a compte d'altres ens públics en l'ens gestor.

1. Les entitats que administrin recursos a compte d'altres ens públics han de registrar en la seva comptabilitat patrimonial les operacions derivades de la gestió que efectuïn en relació amb els recursos esmentats d'acord amb els criteris que seguidament s'indiquen:

a) Quan se subministri la informació que indica l'apartat 1 de la regla anterior a les entitats titulars dels recursos, només s'han d'incorporar al balanç de l'entitat gestora els dèbits i crèdits existents amb les entitats esmentades derivats dels cobraments i els pagaments que s'hagin produït en relació amb els recursos gestionats.

A aquests efectes, s'han d'utilitzar exclusivament els comptes 453, «Ens públics, per ingressos pendents de liquidar», i 456, «Ens públics, c/c efectiu», d'acord amb el que estableix per a aquests el Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local annex a aquesta Instrucció.

b) Si la informació que indica l'apartat 1 de la regla anterior no se subministra, i es dóna la circumstància que assenyalava el paràgraf primer del seu apartat 3, al marge dels dèbits i els crèdits referits per al cas anterior, també s'han d'incorporar al balanç de l'entitat gestora els crèdits i els dèbits que es derivin de les actuacions de gestió que s'hagin fet en relació amb recursos d'altres ens públics.

En aquesta situació les entitats que administrin recursos a compte d'altres ens públics han d'utilitzar la totalitat dels comptes que es contenen en el subgrup 45, «Deutors i creditors per administració de recursos a compte d'altres ens públics», del Pla comptable esmentat.

2. Al marge del tractament comptable que ha quedat indicat, les entitats que administrin recursos a compte d'altres ens públics han de registrar de manera individualitzada totes i cadascuna de les operacions derivades de la gestió que facin en relació amb els recursos esmentats, que han de quedar integrades en la seva comptabilitat mitjançant una estructura de dades que permeti obtenir la informació requerida en la nota 20, «Operacions per administració de recursos a compte d'altres ens públics», de la memòria inclosa en la part tercera del Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local annex a aquesta Instrucció, així com la que indica l'apartat 1 de la regla anterior.

Regla 33. Tractament comptable de les operacions relatives a recursos administrats per un altre ens públic en l'ens titular.

1. Les anotacions que correspongui efectuar en la comptabilitat de les entitats titulars de recursos que s'hagin gestionat per un altre ens públic s'han de fer prenent com a base les dades agregades que, en relació amb la gestió dels recursos esmentats, faciliti l'ens gestor en cadascun dels períodes establerts per al subministrament d'informació.

Les anotacions comptables esmentades han de variar segons la informació de què disposi l'ens titular, en funció de la que subministri l'ens gestor, i es poden presentar dues situacions:

a) La informació disponible abraça la totalitat de les operacions efectuades, tal com preveu l'apartat 1 de la regla 31.

b) La informació disponible no abraça la totalitat de les operacions efectuades i es refereix, almenys, als pagaments efectuats per l'ens gestor a l'entitat titular dels recursos com a conseqüència dels lliuraments corresponents a la recaptació líquida que s'hagi obtingut, tal com preveu el paràgraf primer de l'apartat 3 de l'esmentada regla 31.

Els apartats següents d'aquesta regla estableixen els criteris a seguir, en cadascuna d'aquestes situacions, per al registre de les operacions per part de les entitats titulars dels recursos.

En tot cas, independentment del tractament comptable que es produeixi en l'entitat titular dels recursos, el registre individualitzat de les operacions que s'hagin produït com a conseqüència de la gestió dels recursos esmentats ha d'estar contingut en la comptabilitat de l'ens encarregat d'aquesta gestió.

2. Quan les entitats que siguin titulars de recursos gestionats per un altre ens públic disposin d'informació relativa a la totalitat de les operacions efectuades per l'ens gestor, en la comptabilització de les respectives operacions s'han de seguir els criteris següents:

a) Les operacions relatives a la recaptació de drets donen lloc al naixement d'un crèdit a favor de l'entitat que s'ha de recollir en el compte 4420, «Ens públics deutors per recursos recaptats», i el crèdit esmentat ha de disminuir per les operacions de pagaments de devolucions d'ingrés.

L'ingrés de la recaptació líquida obtinguda mitjançant el lliurament directe d'aquesta per part de l'ens gestor dona lloc a la cancel·lació d'aquest crèdit. També s'ha de cancel·lar el crèdit esmentat en el moment de la liquidació definitiva dels recursos recaptats per l'ens gestor, quan per part d'aquest s'efectuïn lliuraments a compte de la recaptació corresponent.

b) La imputació al pressupost d'ingressos de les diferents operacions s'ha d'efectuar de la manera prevista per als ingressos pressupostaris en el Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local annex a aquesta Instrucció, sense que hi hagi cap particularitat en comparació amb les operacions que efectuï la mateixa entitat en relació amb els recursos que aquesta mateixa gestioni. Si en el moment d'aplicar la recaptació s'han d'efectuar imputacions no pressupostàries, les anotacions corresponents s'han de fer d'acord amb el que preveu sobre això el referit Pla comptable.

Així mateix, les devolucions d'ingrés acordades per l'ens gestor s'han de registrar de la mateixa manera que les tramitades en el cas dels recursos gestionats directament per la mateixa entitat.

c) Quan l'ens gestor dels recursos efectui lliuraments a compte de la recaptació, aquests lliuraments a compte s'han de reflectir en la comptabilitat de les entitats titulars d'aquests mitjançant un debit que s'ha de recollir en el compte 5500, «Comptes corrents no bancaris amb ens públics, per administració de recursos». Quan es faci la liquidació definitiva dels recursos recaptats s'ha de compensar comptablement aquest debit amb el credit recollit en el compte 4420, «Ens públics deutors per recursos recaptats»; els saldos deutors a favor de l'entitat titular dels recursos, o si s'escau creditors, que resultin de la liquidació esmentada han de quedar recollits en el referit compte 5500.

3. En cas que les entitats titulars de recursos gestionats per un altre ens públic no disposin d'informació sobre la totalitat de les operacions efectuades, els criteris a seguir en la comptabilització d'aquestes operacions són els següents:

a) Per les quantitats que rebin les entitats titulars dels recursos com a conseqüència dels pagaments que es facin des de l'ens gestor d'aquests, ja sigui en concepte de lliuraments directes de la recaptació, lliuraments a compte d'aquesta o liquidació definitiva dels recursos gestionats, s'ha d'efectuar la imputació pressupostària dels respectius ingressos, i registrar simultàniament el reconeixement del dret i el seu cobrament. No obstant això, l'ens titular pot reconèixer l'ingrés pressupostari amb anterioritat al seu cobrament si en coneix de manera certa l'import; quan es tracti de lliuraments a compte, l'ens titular pot reconèixer l'ingrés pressupostari a l'inici del període al qual es refereixin els lliuraments esmentats, una vegada tingui constància documental de l'import d'aquests.

Les anotacions a què es refereix el paràgraf anterior s'han de fer de la manera prevista per als ingressos pressupostaris en el Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local annex a aquesta Instrucció, sense que hi hagi cap particularitat en comparació amb aquestes mateixes operacions quan corresponguin als recursos que la mateixa entitat gestioni.

Si és necessari efectuar imputacions no pressupostàries, les anotacions corresponents s'han de fer d'acord amb el que preveu sobre això el referit Pla comptable.

b) Al marge de les operacions descrites, les entitats titulars dels recursos no n'han de registrar cap altra de les que s'hagin produït en l'àmbit de l'ens gestor d'aquests recursos.

4. El canvi de procediment en el subministrament de la informació per part de l'ens gestor dels recursos a què es refereix el paràgraf segon de l'apartat 3 de la regla 31 té la consideració de canvi de criteri comptable, en virtut del que disposa la norma de reconeixement i valoració núm. 21, «Canvis en criteris i estimacions comptables i errors». A aquests efectes, les dades relatives als saldos pendents de cobrament per drets reconeguts en exercicis anteriors i els pendents de pagament per devolucions d'ingrés reconegudes en aquests mateixos exercicis, que faciliti l'ens gestor esmentat, s'han d'incorporar a la comptabilitat de les entitats titulars dels recursos mitjançant l'oportuna operació de modificació del saldo inicial de drets pendents de cobrament o de devolucions pendents de pagament, segons correspongui.

TÍTOL III

De les dades a incorporar al sistema

CAPÍTOL I

Justificants de les operacions

Regla 34. *Justificació.*

Qualsevol acte o fet que, en aplicació del que preveu el títol II d'aquesta Instrucció, hagi de donar lloc a anotacions en el SICAL-normal, ha d'estar degudament acreditat amb el justificant corresponent que posi de manifest la seva realització.

Regla 35. *Mitjans de justificació.*

1. La justificació dels diferents fets susceptibles d'incorporació al SICAL-normal pot estar suportada en documents en paper o a través de mitjans electrònics, informàtics o telemàtics, i s'ha d'ajustar, en tot cas, als requisits i les garanties que s'estableixin per a cadascun dels diferents tipus d'operacions, d'acord amb les normes que regulin els procediments administratius a través dels quals els fets esmentats es materialitzin.

2. Quan la justificació d'aquests fets s'efectuï a través de mitjans electrònics, informàtics o telemàtics se n'ha d'assegurar la validesa i l'eficàcia jurídica, així com el compliment de la normativa aplicable respecte a la protecció de dades de caràcter personal.

CAPÍTOL II

Incorporació de dades al sistema

Regla 36. *Suport de les anotacions comptables.*

1. Les operacions que s'hagin de comptabilitzar s'han d'incorporar al SICAL-normal amb el màxim nivell de desenvolupament, de manera que les seves dades quedin degudament registrades en totes les àrees comptables afectades per l'operació en funció de la seva naturalesa.

2. El registre de les operacions en el SICAL-normal es pot efectuar per algun dels procediments següents:

a) Mitjançant captura directa en el sistema de les dades que constin en el mateix justificant de l'operació o, si s'escau, en el document comptable oportú.

b) A través de la incorporació de les dades esmentades al sistema mitjançant la utilització de procediments o suports electrònics, informàtics o telemàtics.

En tots dos procediments, el registre de les operacions en el SICAL-normal es pot efectuar de manera individual per cada operació o, si s'escau, mitjançant incorporació massiva de dades relatives a grups d'operacions.

3. Els documents comptables que, si s'escau, s'utilitzin els ha d'establir la mateixa entitat local en funció de les seves necessitats d'informació i de l'operatòria que se segueixi en la tramitació dels diferents tipus d'operacions que puguin afectar.

4. Quan s'utilitzin mitjans electrònics, informàtics o telemàtics com a suport de les anotacions comptables, se n'ha d'assegurar la validesa i l'eficàcia jurídica, així com el compliment de la normativa aplicable respecte a la protecció de dades de caràcter personal.

Regla 37. *Autorització.*

1. Quan les operacions s'incorporin al sistema mitjançant captura directa de les dades que constin en el mateix justificant o en el document comptable oportú, perquè

aquesta incorporació tingui efectes és necessari que els documents esmentats (justificants i documents comptables) estiguin degudament autoritzats, mitjançant diligències, signatures manuscrites, segells o altres mitjans manuals, per qui tingui atribuïdes facultats per a això.

2. Quan les operacions s'incorporin al sistema mitjançant la utilització de suports electrònics, informàtics o telemàtics, els procediments d'autorització i control mitjançant diligències, signatures manuscrites, segells o altres mitjans manuals es poden substituir per autoritzacions i controls establerts en les mateixes aplicacions informàtiques que garanteixin la identificació i l'exercici de la competència per qui la tingui atribuïda.

Regla 38. *Nota d'intervenció.*

1. En qualsevol document que hagi produït anotacions en comptabilitat, ja es tracti del mateix justificant de l'operació o d'un document comptable específic per al registre d'aquesta, hi ha de figurar una diligència de nota d'intervenció, certificada pel responsable de la comptabilitat, acreditativa, com a mínim, de la data, el número d'assentament i l'import amb què el document esmentat hagi quedat registrat individualitzadament. Aquesta diligència es pot dur a terme mitjançant certificació mecànica efectuada pel mateix equip informàtic en què estigui suportat el SICAL-normal.

2. En cas que les operacions es registrin a partir de les dades contingudes en suports electrònics, informàtics o telemàtics, la diligència de nota d'intervenció s'ha de substituir pels oportuns processos de validació en el sistema, mitjançant els quals les operacions esmentades quedin referenciades en relació amb les anotacions comptables que hagin produït.

CAPÍTOL III

Arxivament i conservació

Regla 39. *Arxivament i conservació dels justificants de les operacions i dels suports de les anotacions comptables.*

1. Els justificants de les operacions a què es refereix el capítol I d'aquest títol III, juntament amb els documents comptables corresponents, si s'escau, els ha de conservar l'entitat i han d'estar a disposició de l'òrgan o òrgans de control competents, amb l'objecte de possibilitar i facilitar les actuacions de control i verificació de la comptabilitat que sigui procedent efectuar.

2. Els justificants dels fets que es registrin en el SICAL-normal i, si s'escau, els documents comptables corresponents, es poden conservar per mitjans o en suports electrònics, informàtics o telemàtics, independentment del tipus de suport en què originalment s'hagin plasmat, sempre que quedi garantida la seva autenticitat, integritat, qualitat, protecció i conservació. En aquests casos, les còpies obtingudes dels suports esmentats gaudeixen de la validesa i l'eficàcia dels documents originals.

3. Tant els justificants formalitzats en documents en paper com els que ho estiguin en suports electrònics, informàtics o telemàtics s'han de conservar durant un termini de sis anys comptats des de la data de remissió, a l'òrgan o òrgans de control extern, dels comptes anuals on es posin de manifest les respectives operacions, llevat que la justificació de què es tracti estigui sotmesa a altres terminis de conservació o s'hagi interromput el termini de prescripció de la possible responsabilitat comptable.

Sense perjudici del que estableix el paràgraf anterior, la documentació justificativa de les valoracions assignades a actius i passius s'ha de conservar, almenys, durant el període en què aquests actius i passius figurin en balanç.

4. Es pot procedir a la destrucció dels justificants, sempre que s'hagin complert els terminis a què es refereix l'apartat anterior, prèvia comunicació a l'òrgan o òrgans de control extern a què hagi correspost actuar i sense que aquests hagin manifestat impediments sobre això.

No és procedent la destrucció dels justificants en els supòsits en què, per la naturalesa dels documents de què es tracti, estigui establert el seu enviament a un arxiu històric de documents.

Regla 40. *Conservació dels registres comptables.*

1. Els registres de les operacions anotades en el SICAL-normal s'han de conservar durant un període de sis anys comptats des de la data de remissió, a l'òrgan o òrgans de control extern, dels comptes anuals on s'hagi plasmat la informació continguda en els registres esmentats, llevat que aquesta informació estigui sotmesa a altres terminis de conservació o s'hagi comunicat la interrupció del termini de prescripció de la possible responsabilitat comptable.

2. Una vegada hagin transcorregut els terminis de conservació, als quals es refereix el paràgraf anterior, així com el termini de prescripció de la possible responsabilitat comptable, els registres de les operacions es poden destruir sempre que, amb la comunicació oportuna, no hi hagi impediments per part de l'òrgan o òrgans de control extern a què correspongui actuar.

No és procedent la destrucció dels registres comptables en els supòsits en què, per la naturalesa d'aquests, estigui establert el seu enviament a un arxiu històric de documents.

TÍTOL IV

De la informació a obtenir del sistema

CAPÍTOL I

Normes generals

Regla 41. *Tipus d'informació.*

Per al compliment de les finalitats del sistema d'informació comptable, que es relacionen a la regla 13, i per poder satisfer les necessitats d'informació comptable dels destinataris d'aquesta, enumerats a la regla 7, la informació a obtenir del sistema d'informació comptable ha de ser, almenys:

- a) La necessària per a la formació dels comptes anuals de l'entitat comptable de què es tracti.
- b) La que, en virtut de l'article 207 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, ha de remetre la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat al ple de la corporació.
- c) La necessària per a la confecció de l'avanç de la liquidació del pressupost corrent a què es refereix l'article 168 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.
- d) La informació economicofinancera necessària per facilitar la presa de decisions en l'àmbit de la gestió i l'exercici del control intern en les seves diferents accepcions.
- e) La informació economicofinancera que s'hagi de remetre a altres administracions públiques.

Regla 42. *Suport de la informació.*

1. La informació comptable s'ha de plasmar en estats comptables que poden estar suportats en llistes, informes i, en general, documents en paper, o mitjançant qualsevol tipus de suport electrònic, informàtic o telemàtic que garanteixi l'autenticitat, la integritat i la conservació de la informació que contingui, així com la seva recepció pel destinatari i el seu tractament per aquest de manera idònia per al compliment de les finalitats que hagi de satisfer.

2. Sense perjudici del suport en què quedin plasmats els estats comptables, el seu contingut i obtenció s'ha d'ajustar a les normes que conté el present títol.

Regla 43. *Garantia de la informació comptable.*

Respecte a la informació comptable facilitada als diferents destinataris, el responsable de la comptabilitat únicament respon de la identitat entre aquesta informació i l'existent a les bases de dades del sistema.

CAPÍTOL II

El compte general de l'entitat local

Secció 1a Contingut

Regla 44. *Delimitació del compte general.*

1. El compte general de l'entitat local ha de mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, dels resultats i de l'execució del pressupost.

2. El compte general està integrat per:

- a) El compte de la mateixa entitat.
- b) El compte dels organismes autònoms.
- c) Els comptes anuals de les societats mercantils de capital íntegrament propietat de l'entitat local.
- d) Els comptes anuals de les entitats públiques empresarials.

3. Cadascun dels subjectes comptables a què es refereix l'apartat anterior ha d'elaborar els seus propis comptes anuals d'acord amb el que preveuen les regles següents.

Regla 45. *El compte de la mateixa entitat local i el compte dels organismes autònoms.*

1. Els comptes anuals que integren el compte de la mateixa entitat local i els que ha de formar cadascun dels seus organismes autònoms són els següents:

- a) El balanç.
- b) El compte del resultat economicopatrimonial.
- c) L'estat de canvis en el patrimoni net.
- d) L'estat de fluxos d'efectiu.
- e) L'estat de liquidació del pressupost.
- f) La memòria.

2. Els comptes a què es refereix l'apartat anterior s'han d'elaborar seguint les normes i ajustant-se als models que s'estableixen en la tercera part del Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local annex a aquesta Instrucció.

3. Als comptes anuals de la mateixa entitat local i de cadascun dels seus organismes autònoms s'hi ha d'unir la documentació següent:

- a) Actes d'arqueig de les existències en caixa referides al final de l'exercici.
- b) Notes o certificacions de cada entitat bancària dels saldos existents en aquestes a favor de l'entitat local o de l'organisme autònom, referits al final de l'exercici i agrupats per nom o raó social de l'entitat bancària. En cas de discrepància entre els saldos comptables i els bancaris, s'ha d'aportar l'oportú estat conciliatori, autoritzat per l'interventor o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat.

Regla 46. *Els comptes anuals de les societats mercantils i de les entitats públiques empresarials dependents de l'entitat local.*

1. Els comptes anuals que han de formar les societats mercantils en el capital social de les quals tingui participació total o majoritària l'entitat local són, en tot cas, els previstos

en el Pla general de comptabilitat o en el de petites i mitjanes empreses amb les adaptacions als criteris específics de les microempreses que, si s'escau, siguin procedents.

2. Als comptes anuals que han de formar les entitats públiques empresarials dependents de l'entitat local els és aplicable el que preveu el paràgraf anterior.

Secció 2a Formació

Regla 47. Formació del compte general.

1. El compte general de cada exercici l'ha de formar la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat.

2. Als efectes anteriors, la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat pot sol·licitar la presentació dels comptes que s'hagin de retre a l'òrgan o òrgans de control extern.

3. La intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat pot sol·licitar a les diferents entitats implicades la informació que consideri necessària per efectuar els processos d'agregació o consolidació comptable que, si s'escau, hagi establert el ple de la corporació.

Si s'escau, es poden agregar o consolidar els comptes d'una entitat encara que en l'informe d'auditoria de comptes s'hagi denegat opinió o s'hagi emès informe desfavorable o amb excepcions, si bé aquestes circumstàncies s'han de fer constar en un informe explicatiu del compte general.

Regla 48. Documentació complementària.

1. Al compte general s'han d'adjuntar:

a) Els documents a què es refereix la regla 45.3.
b) Els comptes anuals de les societats mercantils en el capital social de les quals tingui participació majoritària l'entitat local.

c) Els comptes anuals de les unitats dependents de l'entitat local incloses en l'àmbit d'aplicació de la Llei orgànica 2/2012, de 27 d'abril, d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera, no compresos en l'apartat b) anterior ni integrats en el compte general.

2. En cas que el ple de la corporació així ho hagi establert, al compte general s'han d'adjuntar els estats integrats i consolidats dels comptes que hagi determinat.

3. Els municipis amb una població superior a 50.000 habitants i les altres entitats locals d'àmbit superior han d'adjuntar, a més, al compte general:

a) Una memòria justificativa del cost i el rendiment dels serveis públics.
b) Una memòria demostrativa del grau en què s'hagin complert els objectius programats amb indicació dels previstos i assolits amb el seu cost.

Secció 3a Aprovació

Regla 49. Aprovació del compte general.

1. El compte general de cada exercici s'ha de sotmetre abans de l'1 de juny de l'exercici immediat següent a informe de la comissió especial de comptes de l'entitat local.

2. El compte general i l'informe de la comissió especial de comptes s'han d'exposar al públic per un termini de quinze dies, durant els quals i vuit més els interessats poden presentar reclamacions, objeccions o observacions. Examinades aquestes per la comissió especial i practicades per aquesta comissió totes les comprovacions que consideri necessàries, ha d'emetre un nou informe.

3. Acompanyat dels informes de la comissió especial de comptes i de les reclamacions i les objeccions formulades, el compte general s'ha de sotmetre al ple de la corporació perquè, si s'escau, es pugui aprovar abans del dia 1 d'octubre.

4. L'aprovació del compte general és un acte essencial per a la seva fiscalització pels òrgans de control extern, que no requereix la conformitat amb les actuacions que s'hi reflecteixen, ni genera responsabilitat per raó d'aquestes.

Secció 4a Rendició de comptes

Regla 50. *Comptedants.*

1. Són comptedants els titulars de les entitats i els òrgans subjectes a l'obligació de retre comptes i en tot cas:

- a) El president de l'entitat local.
- b) Els presidents o directors dels organismes autònoms i de les entitats públiques empresarials.
- c) Els presidents del consell d'administració de les societats mercantils dependents de l'entitat local.
- d) Els liquidadors de les societats mercantils dependents de l'entitat local en procés de liquidació.

2. Els comptedants a què es refereix l'apartat anterior són responsables de la informació comptable, és a dir, de subministrar informació veraç i del fet que els comptes anuals reflecteixin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat econòmic patrimonial i de l'execució del pressupost de l'entitat comptable.

Als comptedants els correspon retre, abans del 15 de maig de l'exercici immediat següent al que corresponguin i degudament autoritzats, els comptes que s'hagin d'enviar a l'òrgan o òrgans de control extern.

3. La responsabilitat en què es concreta la rendició de comptes és independent de la responsabilitat en la qual incorrin els qui van adoptar les resolucions o van efectuar els actes reflectits en els comptes esmentats.

Regla 51. *Procediment de rendició.*

1. En compliment de la seva obligació de retre comptes, els comptedants han de remetre els seus comptes anuals, acompanyats de la documentació complementària a què es refereix la regla 45.3, a la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat, en el termini que preveu l'apartat 2 de la regla anterior.

2. Una vegada aprovat el compte general pel ple de la corporació, el president de l'entitat local l'ha de retre a l'òrgan o òrgans de control extern competents en els terminis que preveu la normativa vigent.

3. Quan els òrgans de control extern tinguin establerts procediments d'enviament a través de mitjans electrònics, informàtics o telemàtics, la rendició del compte general s'ha d'ajustar als requisits que, per a la transmissió i la recepció de comunicacions a través de mitjans i aplicacions informàtiques, telemàtiques i electròniques, estableixen la Llei orgànica 15/1999, de 13 de desembre, de protecció de dades de caràcter personal; la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú; la Llei 11/2007, de 22 de juny, d'accés electrònic dels ciutadans als serveis públics; la normativa vigent sobre signatura electrònica; així com la normativa de desplegament de les normes esmentades en aquesta regla.

En aquests casos, l'obtenció dels comptes anuals s'ha de fer mitjançant la generació de fitxers comprensius de la informació que hagin de mostrar, el contingut i l'estructura dels quals s'han d'ajustar a les especificacions tècniques establertes pels òrgans de control extern.

CAPÍTOL III

Altra informació comptable

Secció 1a Informació periòdica per al ple

Regla 52. *Elaboració.*

1. En compliment del que preveu l'article 207 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat ha d'elaborar la informació de l'execució dels pressupostos i del moviment i la situació de la tresoreria, que ha de remetre al ple de la corporació, a través de la presidència, en els terminis i amb la periodicitat que el ple hagi establert.

2. La intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat ha de determinar l'estructura dels estats que han de reflectir la informació a què es refereix l'apartat anterior, d'acord amb el que estableixi el ple de la corporació.

Regla 53. *Contingut.*

1. La informació a què es refereix la regla anterior ha de contenir dades relatives a:

- a) L'execució del pressupost de despeses corrent.
- b) L'execució del pressupost d'ingressos corrent.
- c) Els moviments i la situació de la tresoreria.

2. La informació sobre l'execució del pressupost de despeses corrent ha de posar de manifest per a cada aplicació pressupostària, almenys, l'import corresponent a:

- a) Els crèdits inicials, les seves modificacions i els crèdits definitius.
- b) Les despeses compromeses.
- c) Les obligacions reconegudes netes.
- d) Els pagaments efectuats.

Així mateix, s'ha de fer constar el percentatge que representen: les despeses compromeses respecte als crèdits definitius, les obligacions reconegudes netes respecte als crèdits definitius i els pagaments efectuats respecte a les obligacions reconegudes netes.

3. La informació sobre l'execució del pressupost d'ingressos corrent ha de posar de manifest per a cada aplicació pressupostària, almenys, l'import corresponent a:

- a) Les previsions inicials, les seves modificacions i les previsions definitives.
- b) Els drets reconeguts nets.
- c) La recaptació neta.

Així mateix, s'ha de fer constar el percentatge que representen: els drets reconeguts nets respecte a les previsions definitives i la recaptació neta respecte als drets reconeguts nets.

4. La informació sobre els moviments i la situació de la tresoreria ha de posar de manifest, almenys, els cobraments i els pagaments efectuats durant el període a què es refereixi la informació, així com les existències en la tresoreria al principi i al final del període esmentat.

Secció 2a *Avanç de la liquidació del pressupost corrent*

Regla 54. *Elaboració.*

La intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat ha d'elaborar l'avanç de la liquidació del pressupost corrent, a què es refereix l'article

18.b) del Reial decret 500/1990, de 20 d'abril, que desplega el capítol I del títol VI de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals, que s'ha d'unir al pressupost de l'entitat local.

Regla 55. *Contingut.*

1. L'avanç de la liquidació del pressupost corrent a què es refereix l'article 168 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, que s'ha d'unir al pressupost corresponent dels integrats en el pressupost general, ha de constar de dues parts:

Primera part: liquidació del pressupost referida, almenys, a sis mesos de l'exercici.
Segona part: estimació de la liquidació del pressupost referida a 31 de desembre.

2. La seva estructura l'ha de determinar la intervenció o l'òrgan de l'entitat local que tingui atribuïda la funció de comptabilitat, de conformitat amb el que estableixi el ple de l'entitat.

Regla 56. *Primera part: liquidació del pressupost referida, almenys, a sis mesos de l'exercici.*

Aquesta primera part ha de posar de manifest l'import corresponent a:

1. En relació amb l'estat de despeses, i com a mínim a escala de capítol:
 - a) Els crèdits inicials, les seves modificacions (distingint, almenys, les incorporacions de romanents de crèdit de les altres modificacions) i els crèdits definitius.
 - b) Les despeses compromeses, amb indicació del percentatge d'execució sobre els crèdits definitius.
 - c) Les obligacions reconegudes netes, amb indicació del percentatge d'execució sobre els crèdits definitius.
 - d) Els pagaments efectuats, amb indicació del percentatge d'execució sobre les obligacions reconegudes netes.
 - e) Les obligacions pendents de pagament.
 - f) Els romanents de crèdit.
2. En relació amb l'estat d'ingressos, i com a mínim a escala de capítol:
 - a) Les previsions inicials, les seves modificacions i les previsions definitives.
 - b) Els drets reconeguts.
 - c) Els drets anul·lats.
 - d) Els drets cancel·lats.
 - e) Els drets reconeguts nets, amb indicació del percentatge d'execució sobre les previsions definitives.
 - f) La recaptació neta, amb indicació del percentatge d'execució sobre els drets reconeguts nets.
 - g) Els drets pendents de cobrament.
 - h) La comparació dels drets reconeguts nets i les previsions definitives.
3. El resultat pressupostari.

Regla 57. *Segona part: estimació de la liquidació del pressupost referida a 31 de desembre.*

La segona part ha de posar de manifest els imports que s'estimi que ha de presentar la liquidació del pressupost de l'exercici. Aquesta informació ha d'incloure, almenys, els crèdits i les previsions definitius i les obligacions i els drets reconeguts nets, amb indicació del percentatge d'execució sobre els crèdits i les previsions definitius, respectivament.

Secció 3a Informació per als òrgans de gestió i de control intern

Regla 58. Informació per als òrgans de gestió i de control intern.

El sistema d'informació comptable ha de permetre obtenir la informació economicofinancera que, per a l'exercici adequat de les seves funcions, demanin els diferents òrgans de gestió i els òrgans encarregats del control intern de l'entitat.

En tot cas, l'accés a aquesta informació està subjecte a les prescripcions que, sobre això, estableixi la normativa vigent.

Secció 4a Informació per a altres administracions públiques

Regla 59. Informació per a altres administracions públiques.

El sistema d'informació comptable ha de permetre obtenir la informació economicofinancera la remissió a altres administracions públiques de la qual estigui imposada per la normativa vigent.

ANNEX

Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local

Introducció

El Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local, que es va aprovar mitjançant l'Ordre EHA/4041/2004, de 23 de novembre (d'ara endavant PCN'04), va continuar amb la línia iniciada pel primer Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'Administració local de 1990 per a la consecució de la normalització comptable en l'àmbit de les administracions públiques i amb la comptabilitat empresarial. El PCN'04 va prendre com a referència el Pla general de comptabilitat pública de 1994 i aquest, al seu torn, es va inspirar en el Pla general de comptabilitat per a l'empresa aprovat pel Reial decret 1643/1990, de 20 de desembre, amb les adaptacions pròpies a les característiques jurídiques i econòmiques de les administracions públiques.

Seguint en aquesta línia de normalització, l'actual Pla general de comptabilitat pública (d'ara endavant, PGCP), aprovat per l'Ordre EHA/1037/2010, de 13 d'abril, s'inspira en el Pla general de comptabilitat (d'ara endavant, PGC) aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre. A més, i com a element diferenciador en aquest nou procés de normalització, destaca l'adaptació de la nostra normativa comptable a les Normes internacionals aplicables a la comptabilitat del sector públic (d'ara endavant, NIC-SP), elaborades per la Federació Internacional de Comptables (IFAC, en les seves sigles angleses), a través de la Junta de Normes Comptables Internacionals per al Sector Públic (IPSASB, en la seva sigla en anglès). Les NIC-SP estan basades en les NIC-NIIF (Normes internacionals de comptabilitat-Normes internacionals d'informació financera, per a l'àmbit de la comptabilitat privada), amb l'objectiu d'establir un marc de referència per a l'elaboració de la informació financera per les administracions públiques dels diferents països. Les NIC-SP són normes generals d'informació financera d'alta qualitat per a la seva aplicació a entitats del sector públic diferents de les empreses públiques i, en la mesura que no hi ha una aplicació directa d'aquestes, es configuren com un referent a l'hora d'interpretar el PCN.

D'altra banda, cal destacar que els documents de principis comptables públics aprovats per la Comissió de Principis i Normes Comptables Públiques es poden seguir aplicant en els aspectes que no s'oposin al PCN.

Un altre objectiu que s'ha pretès amb aquest PCN, seguint la línia apuntada pel PGCP de 2010, és incrementar la informació proporcionada pels comptes anuals del PCN'04. El resultat economicopatrimonial del PCN'04 no constituïa un indicador suficient per avaluar la gestió, com succeeix en l'àmbit de les empreses; la informació financera i pressupostària ha de ser complementada amb informació addicional que permeti donar suport a l'adopció de decisions per a la gestió. En aquesta línia, s'ha inclòs per primera vegada en la

memòria dels comptes anuals informació de costos per activitats i s'han ampliat els indicadors financers i de gestió que ja s'elaboraven, la qual cosa ha de contribuir a millorar la qualitat de la informació comptable en el sector públic local.

El PCN s'estructura en cinc parts, precedides per aquesta introducció, en què s'expliquen les característiques fonamentals del Pla i les principals deferències respecte al PCN'04. Les cinc parts en què es divideix el Pla són:

Primera part: marc conceptual de la comptabilitat pública.

Segona part: normes de reconeixement i valoració.

Tercera part: comptes anuals.

Quarta part: quadre de comptes.

Cinquena part: definicions i relacions comptables.

Primera part: marc conceptual de la comptabilitat pública

El marc conceptual de la comptabilitat pública constitueix una novetat respecte a l'anterior Pla de comptes i recull els documents que integren els comptes anuals, els requisits de la informació comptable, els principis comptables, la definició dels elements dels comptes anuals i els criteris comptables per al registre i la valoració dels esmentats elements, amb la finalitat d'aconseguir l'objectiu de la imatge fidel. Aquest marc conceptual substitueix i amplia la primera part «Principis comptables públics» del PCN'04 i conté sis apartats: 1r Imatge fidel dels comptes anuals, 2n Requisits de la informació a incloure en els comptes anuals, 3r Principis comptables, 4t Elements dels comptes anuals, 5è Criteris de registre o reconeixement comptable dels elements dels comptes anuals i 6è Criteris de valoració.

Aquest marc conceptual harmonitza els conceptes comptables bàsics i constitueix el suport per a l'anàlisi i la interpretació de les normes comptables. Per a la seva redacció s'ha pres com a marc de referència el marc conceptual del PGCP de 2010 que, al seu torn, va prendre com a referència la NIC-SP núm. 1: «Presentació d'estats financers», el marc conceptual del Consell de Normes Internacionals de Comptabilitat (IASB, en les seves sigles angleses) amb les característiques específiques del sector públic, els documents de principis comptables públics i el marc conceptual de la comptabilitat recollit en la primera part del PGC.

L'objectiu dels comptes anuals segueix sent, com en el PCN'04, mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat econòmic patrimonial i de l'execució del pressupost de l'entitat comptable, i per aconseguir aquest objectiu s'introdueixen dos documents nous en els comptes anuals: l'«estat de canvis en el patrimoni net» i l'«estat de fluxos d'efectiu».

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

La informació inclosa en els comptes anuals ha de complir els requisits de: claredat, rellevància, fiabilitat i comparabilitat.

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

Els principis comptables es presenten agrupats, i es distingeixen d'una banda els de caràcter econòmic patrimonial (gestió continuada, meritació, uniformitat, prudència, no

compensació i importància relativa) i, d'altra banda, els de caràcter pressupostari (imputació pressupostària i desafectació). Els antics principis comptables de preu d'adquisició, correlació d'ingressos i despeses, registre i entitat comptable, que figuraven en el PCN'04, perden l'esmentat caràcter en aquest nou Pla de comptes, si bé apareixen inclosos en altres parts del marc conceptual. Així, els principis de correlació d'ingressos i despeses i de registre apareixen formulats com a criteris de registre en l'apartat 5è, el principi d'entitat comptable passa a l'apartat 1r i el principi del preu d'adquisició s'inclou entre els criteris de valoració de l'apartat 6è.

El principi de meritació s'enuncia de manera més general, i es refereix no només als ingressos i les despeses, sinó també als actius, els passius i el patrimoni net, i abraça, per tant, totes les operacions de l'entitat.

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

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

Pel que fa als actius, a més de tenir-ne el control econòmic, ha de ser probable que l'entitat obtingui en un futur rendiments econòmics o un potencial de servei. Es distingeix, per tant, entre els actius portadors de «rendiments econòmics futurs» utilitzats per generar fluxos nets d'entrada d'efectiu i els actius portadors de «potencial de servei» utilitzats per generar fluxos econòmics socials que beneficien la col·lectivitat. Una de les conseqüències de la definició dels actius és la desaparició dels coneguts en l'anterior regulació com a «actius ficticis», com les despeses a distribuir en diversos exercicis, que no compleixen els requisits d'actiu en aquest PCN.

Els passius es defineixen com a obligacions actuals sorgides com a conseqüència de successos passats, l'extinció de les quals és probable que doni lloc a una disminució de recursos que incorporin rendiments econòmics o un potencial de servei. Amb aquesta definició entre els passius s'inclouen les provisions. La provisió per a grans reparacions del PCN'04 no compleix la definició de passiu, per la qual cosa es comptabilitza com a substitució. És necessari destacar com a novetat que, de la mateixa definició dels passius com a «obligacions actuals», es deriva la necessitat, amb caràcter general, d'actualitzar-ne el valor.

En relació amb les definicions d'ingressos i despeses, constitueix una novetat important la previsió que determinats ingressos i despeses es comptabilitzin directament en el patrimoni net, sense perjudici, si s'escau, de la seva posterior imputació al compte del resultat econòmic patrimonial. En el nou PCN no s'identifica el concepte d'ingrés amb el component positiu del compte del resultat econòmic patrimonial, com succeïa en el PCN'04. Aquest és el cas, per exemple, de la valoració pel valor raonable de determinats actius, ja que mentre romanen en balanç i no es deterioren, l'increment pel seu valor raonable s'imputa a un compte específic de patrimoni net, o el de les subvencions rebudes, que es comptabilitzen, amb caràcter general, com a ingressos en una partida específica de patrimoni net, i amb posterioritat s'imputen al resultat econòmic patrimonial d'acord amb la seva finalitat. Una conseqüència d'aquesta nova categoria d'ingressos i despeses imputats al patrimoni net és la necessitat de recollir en un nou estat dels comptes anuals, l'«estat de canvis en el patrimoni net», a més d'altres operacions, els ingressos i les despeses reconeguts directament en el patrimoni net.

En l'apartat 5è del marc conceptual «Criteris de registre o reconeixement comptable dels elements dels comptes anuals», es recullen les condicions que han de complir els actius, els passius, les despeses, els ingressos, etc., per al seu reconeixement en els comptes esmentats.

Els criteris de valoració que recull l'apartat 6è del marc conceptual es desenvolupen posteriorment en les normes de reconeixement i valoració de la segona part del Pla comptable i la principal novetat és la incorporació del valor raonable que s'utilitza per a la

valoració de determinats actius i passius, i que es defineix com l'import pel qual es pot adquirir un actiu o liquidar un passiu, entre parts interessades i degudament informades, que efectuen una transacció en condicions d'independència mútua. En tot cas, el valor raonable ha d'estar referit a un valor de mercat fiable.

Altres criteris de valoració també innovadors són: el valor residual, el valor en ús, l'import recuperable i el cost amortitzat.

En relació amb el «valor residual» d'un actiu, es destaca la diferència entre vida útil i vida econòmica d'un actiu, ja que la primera fa referència a un concepte subjectiu de l'actiu, com a període d'utilització d'aquest per l'entitat comptable, mentre que la vida econòmica és un concepte objectiu: període durant el qual l'actiu s'espera que sigui utilitzable per un o més usuaris.

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

L'«import recuperable» d'un actiu es defineix com el més alt entre el seu valor raonable menys els costos de venda i el seu valor en ús. Aquest «import recuperable» s'utilitza per calcular el deteriorament de l'immobilitzat no financer.

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

Segona part: normes de reconeixement i valoració

Comprèn les normes de reconeixement i valoració, que constitueixen un desenvolupament dels principis comptables i altres disposicions recollides en la primera part d'aquest Pla relativa al marc conceptual de la comptabilitat pública. Aquestes normes són més àmplies que les contingudes en la cinquena part «Normes de valoració» del PCN'04 i s'hi inclouen criteris de reconeixement i valoració aplicables a diversos elements patrimonials.

En la norma núm. 1, relativa a l'immobilitzat material, es desenvolupen els criteris per al reconeixement dels elements d'aquest immobilitzat, i s'afegeix als criteris de valoració tradicionals (preu d'adquisició i cost de producció) el valor raonable, d'acord amb la definició continguda en el marc conceptual.

S'incorpora al preu d'adquisició, com a novetat, el valor actual de les obligacions derivades del desmantellament de l'actiu i la restauració del seu emplaçament, en la mesura en què es reconegui una provisió.

Es permet, de la mateixa manera que en el PCN'04, l'activació de les despeses financeres, però s'exigeixen més requisits i condicions per a això.

En relació amb el cost de producció, s'ha concretat una mica més el procés de distribució dels costos indirectes.

Una novetat important és l'admissió en la valoració posterior de l'immobilitzat material del valor raonable quan les circumstàncies del mercat impliquin uns increments substancials en el preu, que facin que el valor comptable sigui poc significatiu respecte al seu valor real. A més, s'han establert unes cauteles respecte a la utilització de l'esmentat valor raonable, ja que només és aplicable en els casos en què hi hagi un mercat suficientment significatiu i transparent que minimitzi el biaix que es pugui produir en el càlcul de les plusvàlues.

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

El tractament comptable de la provisió per a grans reparacions també experimenta un canvi respecte al PCN'04. En el nou PCN, per determinar l'import de l'immobilitzat material s'ha de tenir en compte la incidència dels costos relacionats amb grans reparacions o inspeccions generals, i si aquests costos no estan especificats en l'adquisició o la construcció es pot utilitzar el preu actual de mercat d'una reparació o inspecció general similar, i s'ha de comptabilitzar com una substitució, i donar de baixa qualsevol import procedent d'una gran reparació que pugui romandre en el valor comptable de l'immobilitzat. Aquests costos s'han d'amortitzar de manera diferent de la de la resta de l'element, durant el període que hi hagi fins a la gran reparació o inspecció general.

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

La norma estableix la necessitat de revisar periòdicament la vida útil i el mètode d'amortització dels elements de l'immobilitzat material; es poden utilitzar, entre d'altres, el mètode d'amortització lineal, el de taxa constant sobre valor comptable o el de suma d'unitats produïdes. L'elecció del mètode s'ha de fer prenent com a base els patrons esperats d'obtenció de rendiments econòmics o potencial de servei i si aquests no es poden determinar de manera fiable, s'ha d'adoptar el mètode lineal d'amortització.

És necessari fer menció a les correccions valoratives per deteriorament de valor, atès que impliquen canvis respecte al PCN'04. El deteriorament es determina, amb caràcter general, com la quantitat que excedeixi el valor comptable el seu import recuperable, sempre que la diferència sigui significativa. La norma recull les circumstàncies que ha de tenir en compte l'entitat al tancament de l'exercici per avaluar si hi ha algun indicatiu de deteriorament.

Respecte al registre dels casos particulars de l'immobilitzat material (infraestructures, béns comuns i patrimoni històric) es produeix un canvi important. En el PCN'04 aquests béns, generalment, només es registraven en l'actiu quan s'estava portant a terme la inversió i es donaven de baixa a càrrec d'un compte de patrimoni quan es lliuraven a l'ús general. En el nou PCN s'han de registrar en comptabilitat quan compleixin la definició d'actiu i els criteris de reconeixement que recullen els apartats 4t i 5è del marc conceptual, i en aquests casos s'apliquen les normes de valoració de l'immobilitzat material. Pel que fa als béns del patrimoni històric, tenint en compte que en algunes ocasions és poc probable que el seu valor en termes culturals, mediambientals o historicoartístics quedi reflectit en un preu de mercat, s'ha regulat en la norma que, quan no es puguin valorar de manera fiable, se n'ha de donar informació en la memòria.

El patrimoni públic del sòl al qual es refereix la norma de reconeixement i valoració núm. 3 segueix tenint el mateix tractament comptable que en el PCN'04, com a patrimoni separat, i se li apliquen els criteris de valoració de l'immobilitzat material.

Les inversions immobiliàries a què es refereix la norma de reconeixement i valoració núm. 4 constitueixen una altra novetat en el nou Pla de comptes. Es tracta d'immobles (terrenys o edificis) que es tenen per obtenir-ne rendes, plusvàlues o totes dues, a través del seu arrendament o alienació, i no per al seu ús en la producció o el subministrament

de béns o serveis, ni per a fins administratius, ni per a la seva venda en el curs ordinari de les operacions. A aquestes inversions se'ls apliquen els criteris de valoració de l'immobilitzat material. En el balanç figuren singularitzades en una partida específica de l'actiu no corrent.

Respecte al registre de l'immobilitzat intangible (norma núm. 5), s'exigeix addicionalment als criteris de reconeixement de l'actiu del marc conceptual (probabilitat en l'obtenció de rendiments econòmics o potencial de servei i fiabilitat en la valoració), la necessitat que l'immobilitzat intangible sigui identificable (per ser separable o haver sorgit de drets legals o contractuals).

Com a novetat, es preveu la possibilitat que hi hagi actius intangibles amb vida útil indefinida, en els casos en què no hi hagi un límit previsible al període al llarg del qual s'espera que generi rendiments econòmics o potencial de servei per a l'entitat; per exemple: una llicència que es pot anar renovant constantment a un cost que no es considera significatiu. Aquests actius no s'han d'amortitzar, sense perjudici del seu possible deteriorament.

Quant al tractament comptable de les despeses d'investigació, se'n permet l'activació quan es compleixin determinades condicions i se n'estableix l'amortització durant la seva vida útil, i sempre dins del termini de cinc anys; per tant, tenen el mateix tractament que en el PCN'04. Pel que fa a les despeses de desenvolupament, en el nou Pla, si es compleixen totes les condicions recollides en la norma, l'activació és obligatòria, a diferència de l'anterior Pla, en què l'activació era opcional. A més, l'amortització de les despeses de desenvolupament capitalitzades s'ha d'efectuar durant la vida útil d'aquestes, que es presumeix, llevat que hi hagi una prova en contra, no superior a cinc anys.

Cal també destacar el tractament comptable de les inversions efectuades sobre actius utilitzats en règim d'arrendament operatiu o cedit en ús per un període inferior a la vida econòmica del bé, que es comptabilitzen en una rúbrica de l'immobilitzat intangible. Aquest tractament comptable no coincideix amb el del PGC de les empreses, en què es tracten com a immobilitzat material, ja que si els actius rebuts en ús per un període inferior a la vida econòmica del bé es comptabilitzen en aquest nou Pla de comptes com a intangible, s'ha considerat coherent que les inversions efectuades sobre els béns esmentats es comptabilitzin com a valor més alt de l'intangible, ja que aquestes operacions són més freqüents en les administracions públiques que en les empreses.

La norma núm. 6 «Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar» introdueix canvis importants, respecte al PCN'04, en allò que afecta l'arrendament financer. La norma estableix que l'arrendament és financer quan de les condicions econòmiques d'un acord d'arrendament es dedueixi que es transfereixen substancialment tots els riscos i els avantatges inherents a la propietat de l'actiu objecte del contracte, i la norma regula els supòsits en què es presumeix la transferència esmentada.

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

La norma regula el registre comptable de l'operació des de la perspectiva de l'arrendatari i de l'arrendador. A diferència del PCN'04, en què l'arrendatari registrava un immobilitzat immaterial, en el nou Pla l'arrendatari ha de registrar un actiu, segons la naturalesa del bé arrendat, i la contrapartida és un passiu financer. L'actiu i el passiu es comptabilitzen en el nou PCN pel valor més baix entre el valor raonable de l'actiu arrendat i el valor actual dels pagaments acordats amb l'arrendador durant el termini de l'arrendament, incloent-hi, si s'escau, l'opció de compra i a exclusió de les quotes de caràcter contingent (import que depèn d'una variable establerta en el contracte), així com dels costos dels serveis i les despeses que no es puguin activar. L'arrendador, per la seva part, ha de registrar un dret a cobrar pel valor raonable del bé més els costos directes

inicials de l'arrendador, i simultàniament ha de donar de baixa l'actiu pel seu valor comptable i s'ha de registrar, si s'escau, un resultat de l'exercici.

A diferència del PCN'04, s'ha regulat de manera específica el tractament comptable de la venda amb arrendament posterior, de manera que, quan de les condicions econòmiques de l'operació es desprengui que es tracta d'un mètode de finançament, l'arrendatari no ha de variar la qualificació de l'actiu, ni reconèixer resultats derivats d'aquesta transacció, i ha de registrar l'import rebut amb abonament a una partida de passiu financer. L'arrendador ha de comptabilitzar l'operació segons el que disposa la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

Una altra novetat del PCN són els actius en estat de venda. La norma de reconeixement i valoració núm. 7 «Actius en estat de venda» els defineix com a actius classificats inicialment com a no corrents el valor comptable dels quals s'ha de recuperar mitjançant la seva venda en un futur proper, en lloc de pel seu ús continuat. Per aplicar aquesta classificació, l'actiu ha d'estar disponible en les seves condicions actuals per a la venda immediata i aquesta ha de ser altament probable; la norma recull les circumstàncies que s'han de complir per considerar que aquesta venda sigui altament probable. En el balanç s'ha inclòs una partida específica en l'actiu no corrent per recollir els actius en estat de venda.

La norma prescriu la no-amortització d'aquests actius i detalla el tractament comptable de les reclassificacions entre els actius en estat de venda i les inversions immobiliàries, l'immobilitzat intangible o el material, segons es tracti d'actius comptabilitzats d'acord amb el model de cost o amb el de la revaloració.

Les normes núm. 8 «Actius financers» i núm. 9 «Passius financers» constitueixen una de les novetats més importants d'aquest Pla de comptes. La valoració d'aquests actius i passius financers no depèn, com en el PCN'04, de la seva naturalesa sinó de la classificació inicial assignada a aquests, que depèn, en alguns casos, del fet que l'entitat tingui la intenció de mantenir-los fins al venciment o els pretengui vendre a curt termini. La norma conceptua d'actius financers els diners en efectiu, els instruments de capital o de patrimoni net d'una altra entitat i els drets de rebre efectiu o un altre actiu financer d'un tercer o d'intercanviar amb un tercers actius o passius financers en condicions potencialment favorables.

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

En els crèdits i les partides a cobrar s'inclouen, a més dels crèdits per operacions derivades de l'activitat habitual de l'entitat, altres actius financers que, no tot i no ser instruments de patrimoni ni negociar-se en un mercat actiu, generen fluxos d'efectiu d'import determinat o determinable, i respecte dels quals s'espera recuperar tot el desemborsament efectuat, exclòs el deteriorament creditici.

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

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

Les inversions en el patrimoni d'entitats del grup, multigrup i associades són les definides com a tals en les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats en l'àmbit del sector públic aprovades per l'Ordre HAP/1489/2013, de 18 de juliol.

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

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

També és necessari destacar, com a canvi respecte al PCN'04, la necessitat d'actualitzar la valoració dels crèdits i les partides a cobrar. No obstant això, s'ha establert que els crèdits i les partides a cobrar a curt termini que no tinguin un tipus d'interès contractual es valorin pel seu valor nominal. Les partides a cobrar a llarg termini que no tinguin un tipus d'interès contractual es poden valorar pel nominal i els préstecs concedits a llarg termini amb interessos subvencionats es poden valorar per l'import lliurat, quan l'efecte de la no-actualització globalment considerat sigui poc significatiu en els comptes anuals de l'entitat. Les fiances i els dipòsits constituïts s'han de valorar en qualsevol moment per l'import lliurat sense actualitzar.

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

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

Els passius financers, regulats en la norma de reconeixement i valoració núm. 9, es defineixen com una obligació exigible i incondicional de lliurar efectiu o un altre actiu financer a un tercer o d'intercanviar amb un tercers actius o passius financers en condicions potencialment desfavorables.

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

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

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

En la mateixa línia que els actius financers, les partides a pagar amb venciment a curt termini que no tinguin un tipus d'interès contractual s'han de valorar pel seu valor nominal. Les partides a pagar a llarg termini sense tipus d'interès contractual es poden valorar pel seu valor nominal i els préstecs rebuts a llarg termini amb interessos subvencionats es poden valorar per l'import rebut quan l'efecte de la no-actualització globalment considerat sigui poc significatiu en els comptes anuals de l'entitat. Les fiances i els dipòsits rebuts s'han de valorar en qualsevol moment per l'import rebut sense actualitzar.

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

consisteix en la concessió d'un préstec, o la constitució d'un dipòsit financer, i el passiu propi rebut actua com a garantia.

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

El tractament comptable de les cobertures és una altra de les novetats del PCN. Mitjançant una operació de cobertura, un o diversos instruments financers, denominats de cobertura, són designats per cobrir un risc específicament identificat que pot tenir impacte en el compte de resultats o en l'estat de canvis en el patrimoni net, com a conseqüència de variacions en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu d'una o diverses partides cobertes. La norma núm. 10 «Cobertures comptables» recull els elements patrimonials que es poden designar instruments de cobertura i partides cobertes, així com els requisits que s'han de complir perquè una cobertura es pugui qualificar de cobertura comptable, la valoració de l'instrument de cobertura i de la partida coberta, així com la interrupció de la comptabilitat de cobertures.

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

De la mateixa manera que en el PCN'04, s'estableix la utilització amb caràcter general del mètode del preu mitjà o cost mitjà ponderat, i s'admet el mètode FIFO quan l'entitat el consideri més convenient per a la seva gestió; tanmateix, no s'admet el mètode LIFO. La norma també assenyala que en cas que no es pugui assignar el valor pels mètodes anteriors, es pot determinar prenent el valor raonable menys un marge adequat.

La norma de reconeixement i valoració núm. 12 «Actius construïts o adquirits per a altres entitats» també presenta canvis. Aquesta norma es refereix a les inversions gestionades per a altres ens ja regulades en el PCN'04. La norma preveu dues opcions per comptabilitzar aquestes inversions.

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

Per tant, es produeix un canvi respecte al PCN'04, en què les inversions gestionades per a altres ens públics s'inclouen en el grup 2 «Immobilitzat», i romanien en l'actiu de l'entitat fins al moment del lliurament, en què es comptabilitzava la baixa amb imputació a un compte de despeses per subvencions.

La norma de reconeixement i valoració núm. 13 «Moneda estrangera» defineix el que s'entén per partides monetàries i partides no monetàries. En cada data de presentació dels estats financers, les partides monetàries s'han de valorar aplicant el tipus de canvi al comptat existent en aquesta data (es pot utilitzar un tipus de canvi mitjà del període –com a màxim mensual–, llevat que el tipus esmentat hagi patit variacions significatives durant aquest període) i les diferències tant positives com negatives s'han de reconèixer en el compte del resultat econòmic patrimonial, excepte les partides designades com a instruments de cobertura a les quals els és aplicable la norma de cobertures comptables. La norma recull el cas particular dels actius financers monetaris classificats com a disponibles per a la venda, en què la part del canvi associada a canvis en el cost amortitzat

es reconeix com a resultat de l'exercici i els altres canvis de valor es reconeixen en el patrimoni net.

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

La norma de reconeixement i valoració núm. 14 «Impost sobre el valor afegit i impost general indirecte canari» no pateix canvis importants respecte a la norma de reconeixement i valoració corresponent del PCN'04. La norma precisa que, sense perjudici del que estableix la norma relativa a canvis en criteris i estimacions comptables i errors, no alteren les valoracions inicials les rectificacions en l'import de l'impost suportat no deduïble, en particular, els ajustos que siguin conseqüència de la regularització derivada de la prorrata definitiva, inclosa la regularització per béns d'inversió. Aquestes rectificacions s'han de reconèixer com a despesa o ingrés en el resultat de l'exercici.

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

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

La norma de reconeixement i valoració núm. 17 «Provisions, actius i passius contingents» recull els criteris de reconeixement que s'han de complir per comptabilitzar una provisió, en particular: que hi hagi una obligació present (legal, contractual o implícita), com a resultat d'un succés passat, que sigui probable que l'entitat s'hagi de desprendre de recursos i que es pugui fer una estimació fiable del seu import. Quan l'obligació no compleixi els requisits anteriors i hi hagi un passiu contingent se n'ha d'informar en la memòria.

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

Una de les principals novetats respecte al PCN'04 és la necessitat d'actualitzar els desemborsaments que s'espera que siguin necessaris per cancel·lar les obligacions, excepte per a les provisions amb venciment inferior o igual a un any i en les que l'efecte financer de la seva no-actualització, en virtut del principi d'importància relativa, no sigui significatiu. El tipus de descompte a aplicar és l'equivalent al tipus de deute públic per a un venciment anàleg i l'actualització de la seva quantia s'ha de fer, amb caràcter general, a càrrec de comptes representatius de despeses financeres.

La norma de reconeixement i valoració núm. 18 «Transferències i subvencions» presenta novetats importants respecte al PCN'04. La norma defineix, en primer lloc, el que s'entén per transferències i subvencions únicament als efectes d'aquest Pla, és a dir,

a efectes comptables. Les subvencions, quan hi hagi dubtes sobre el compliment de les condicions i els requisits associats al seu gaudi, tenen la consideració de reintegrables i l'operació s'ha de tractar com un passiu en l'entitat beneficiària.

Pel que fa a les transferències i les subvencions concedides no hi ha canvis significatius respecte al PCN'04, només cal destacar l'obligació de comptabilitzar una provisió quan al tancament de l'exercici estigui pendent el compliment d'alguna de les condicions establertes per a la seva percepció, però no hi hagi dubtes raonables sobre el seu futur compliment.

Quant a les transferències i les subvencions rebudes, l'ingrés l'ha de reconèixer l'entitat beneficiària quan hi hagi un acord individualitzat de concessió a favor de l'entitat, s'hagin complert les condicions associades al seu gaudi i no hi hagi dubtes raonables sobre la seva percepció, sense perjudici de la imputació pressupostària. En el supòsit que la condició associada al gaudi d'una subvenció impliqui un determinat comportament de l'entitat beneficiària durant un nombre d'anys, per exemple mantenir un actiu o un nivell d'ocupació durant un període de temps, s'ha de presumir el compliment de les condicions associades al gaudi sempre que així sigui en el moment de l'elaboració dels comptes anuals de cadascun dels exercicis afectats.

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

Les transferències i les subvencions atorgades per les entitats propietàries a favor d'una entitat pública dependent s'han de comptabilitzar d'acord amb els criteris anteriors. No obstant això, l'aportació patrimonial inicial, així com les posteriors ampliacions per assumptió de noves competències per l'entitat dependent, les han de registrar les entitats propietàries com a inversions en el patrimoni de les entitats públiques dependents, i s'han de valorar d'acord amb els criteris que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 8 «Actius financers». Per a l'entitat dependent constitueix una aportació que s'ha de registrar en el patrimoni net.

La norma de reconeixement i valoració núm. 19, «Adscripcions i altres cessions gratuïtes d'ús de béns i drets», també presenta novetats respecte al PCN'04. En aquesta norma, que remet als criteris de reconeixement i valoració de la norma de transferències i subvencions, s'inclouen les operacions per les quals es transfereixen gratuïtament actius d'una entitat pública a una altra per a la seva utilització per aquesta última en una destinació o finalitat determinada, de manera que si els béns o els drets no s'utilitzen per a la finalitat prevista han de ser objecte de reversió o devolució a l'entitat aportant.

Si l'adscripció o la cessió gratuïta del bé és per un període inferior a la seva vida econòmica, l'entitat beneficiària ha de registrar un immobilitzat intangible pel valor raonable del dret d'ús del bé cedit. Si l'adscripció o la cessió gratuïta és per un període indefinit o similar a la vida econòmica del bé, l'entitat beneficiària ha de registrar en el seu actiu l'element rebut en funció de la seva naturalesa i pel valor raonable d'aquest en la data de la cessió.

En el supòsit de l'adscripció de béns o drets d'una entitat pública als seus organismes públics dependents, l'entitat beneficiària ha de registrar el bé o el dret rebut pel valor raonable d'aquest amb abonament a un compte de patrimoni. El PCN'04, tanmateix, prescrivia el seu registre pel valor net comptable que tenia aquest en l'entitat adscriptora amb abonament a un compte de patrimoni rebut en adscripció.

L'entitat adscriptora, amb caràcter general, ha de comptabilitzar un actiu financer pel valor raonable del bé o el dret aportat amb abonament al compte del bé adscrit i ha de registrar, si s'escau, un resultat per la diferència entre el valor raonable del bé i el seu valor comptable, mentre que amb el PCN'04 l'entitat adscriptora comptabilitzava la baixa

del bé lliurat pel seu valor net comptable, i utilitzava com a contrapartida un compte compensador de patrimoni lliurat en adscripció.

Pel que fa a les cessions gratuïtes de béns i drets (quan no hi hagi dependència entre les entitats), en el nou PCN l'entitat cessionària que rep el bé o el dret l'ha de registrar pel valor raonable amb abonament a un compte de patrimoni net i, posteriorment, s'ha d'imputar al resultat econòmic patrimonial en proporció a la dotació a l'amortització del bé o el dret o, si s'escau, quan es produeixi la seva alienació o baixa en inventari. En el PCN'04 l'entitat cessionària registrava el bé pel valor venal amb abonament a un compte de patrimoni rebut en cessió, i es quedava en el compte esmentat fins que es produïa la reversió del bé. L'entitat cedent del bé o el dret, en el nou PCN registra una despesa per subvencions, pel valor comptable del bé o el dret cedit, amb abonament al compte que correspongui segons la naturalesa del bé o el dret cedit. En el PCN'04, l'entitat cedent donava de baixa el bé cedit, pel seu valor net comptable, a càrrec d'un compte de patrimoni lliurat en cessió.

En el cas de béns immobles rebuts en cessió o adscripció es permet que, en absència d'altres valors, la valoració es pugui fer pel valor que els assigni, a efectes tributaris de les transmissions patrimonials, la comunitat autònoma en la qual radiquin.

La norma de reconeixement i valoració núm. 20 «Activitats conjuntes» que és una novetat en el PCN, defineix el que s'entén per activitat conjunta, i distingeix entre les activitats conjuntes que no requereixen la constitució d'una nova entitat, cas en què cada partícip ha de reconèixer en els seus comptes anuals la part proporcional que li correspongui d'actius, passius, ingressos i despeses, i les activitats conjuntes que requereixen la constitució d'una persona jurídica independent que són les entitats multigrup, definides en els termes previstos en la norma d'actius financers.

El tractament comptable de la norma de reconeixement i valoració núm. 21 «Canvis en criteris i estimacions comptables i errors» difereix del que recollia el PCN'04, en què es considerava que el canvi es produïa a l'inici de l'exercici i s'incloïa com a resultat extraordinari l'efecte acumulat de les variacions d'actius i passius calculades a aquesta data. En el nou PCN, els canvis en criteris comptables i els errors que tinguin importància relativa s'apliquen de manera retrospectiva des de l'exercici més antic del qual es tingui informació contra un compte de patrimoni net. Si el canvi de criteri comptable es produeix per imposició normativa s'ha de tractar segons el que estableixin les disposicions transitòries de la norma que imposa el canvi i, si no n'hi ha, s'ha d'aplicar el criteri anterior.

Els canvis en estimacions comptables que són conseqüència de l'obtenció d'informació addicional, de més experiència o del coneixement de nous fets s'han de comptabilitzar de manera prospectiva i afecten, segons la naturalesa de l'operació de què es tracti, el resultat de l'exercici o el patrimoni net.

Finalment, la regulació dels fets posteriors al tancament en la norma de reconeixement i valoració núm. 22 constitueix una altra novetat. La norma distingeix entre:

a) Els fets posteriors que posin de manifest condicions que ja existien al tancament de l'exercici, que s'han de tenir en compte per a la formulació o, si s'escau, per a la reformulació dels comptes anuals, sempre abans de la seva aprovació per l'òrgan competent, i han de motivar un ajust, informació en la memòria o tots dos; i

b) Els fets posteriors al tancament de l'exercici que posin de manifest condicions que no existien al tancament d'aquest, que no suposen un ajust en els comptes anuals, sense perjudici d'incloure, si s'escau, informació en la memòria amb una estimació del seu efecte, o de la impossibilitat de fer aquesta estimació.

Tercera part: comptes anuals

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

En aquesta part del PCN la novetat principal és la incorporació de dos nous estats: l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu.

En el balanç és necessari destacar la distinció entre actius i passius corrents i no corrents (el PCN'04 distingia entre curt i llarg termini); la presentació de les amortitzacions acumulades i de les correccions valoratives per deteriorament que minoren les corresponents partides de l'actiu, que han de figurar pel seu import net (en el PCN'04 es reflectien en el balanç en partides independents, i disminuïen els corresponents epígrafs d'actiu); la nova estructura del patrimoni net, en què figuren en epígrafs independents el patrimoni, el patrimoni generat, els ajustos per canvis de valor i les subvencions rebudes pendents d'imputació a resultats.

Aquesta nova classificació obeeix a les normes de reconeixement i valoració dels elements patrimonials en què poden sorgir ajustos per canvis de valor que han de ser imputats directament al patrimoni net i al nou tractament comptable de les subvencions rebudes. Desapareixen, per tant, respecte al PCN'04, els comptes de patrimoni en adscripció, en cessió i lliurat a l'ús general, així com els drets sobre béns en règim d'arrendament financer, pel nou criteri de reconeixement i valoració dels arrendaments financers, i les despeses a distribuir en diversos exercicis, que han de passar a formar part del passiu a mesura que es vagin meritant d'acord amb el criteri del cost amortitzat. Altres epígrafs apareixen de manera innovadora en el balanç, com les inversions immobiliàries i els actius en estat de venda, en línia amb el que recullen les normes de reconeixement i valoració. També és necessari destacar la segregació dels deutors i els creditors pressupostaris que passen a figurar en diferents partides segons els criteris de les normes d'elaboració del balanç:

Els deutors pressupostaris han de figurar en les partides «Deutors per operacions de gestió», «Altres comptes a cobrar» i «Crèdits i valors representatius de deute» (i s'han de diferenciar aquestes inversions financeres en funció de si corresponen a entitats vinculades a l'entitat o a altres entitats amb les quals no hi ha vinculació).

Els creditors pressupostaris han de figurar en les partides «Creditors per operacions de gestió», «Altres comptes a pagar» i «Altres deutes» (de l'epígraf II «Deutes a curt termini»), i a l'epígraf «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a curt termini».

En relació amb el compte del resultat econòmic patrimonial és necessari destacar com a novetat la seva presentació en forma de llista, en lloc d'en dues columnes, que és com figurava en el PCN'04. A diferència d'aquest, en el nou compte de resultats es conformen diversos marges intermedis que per agregació han de formar el resultat total de l'exercici (estalvi o desestalvi).

L'estat de canvis en el patrimoni net és un dels nous estats que s'incorpora en els comptes anuals i informa de la quantia i la composició del patrimoni net de l'entitat i de les causes o els motius de la seva variació. Consta de tres parts: 1) estat total de canvis en el patrimoni net, 2) estat d'ingressos i despeses reconeguts i 3) estat d'operacions amb l'entitat o entitats propietàries.

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

Per la seva banda, l'estat de fluxos d'efectiu, l'altre dels nous estats dels comptes anuals, informa de l'origen i la destinació dels moviments donats en les partides monetàries d'actiu representatives d'efectiu i altres actius líquids equivalents, i indica la variació neta experimentada per aquestes en l'exercici. S'ha optat per aplicar el mètode directe en la confecció d'aquest estat, en sintonia amb el que estableix el PGCP de 2010, ja que aquest mètode proporciona una informació més útil en l'estimació dels fluxos

d'efectiu futurs, davant del mètode indirecte, que parteix del resultat econòmic patrimonial, sobre el qual s'apliquen els ajustos corresponents.

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

L'estat de liquidació del pressupost no pateix modificacions importants respecte al PCN'04.

La memòria inclou una informació més àmplia i detallada que la del PCN'04. S'ha d'informar de les normes de reconeixement i valoració aplicades i de la resta d'informació addicional que es consideri rellevant per a la comprensió pels usuaris dels comptes anuals. S'ha incorporat informació sobre el medi ambient, sobre contractació administrativa i sobre les noves categories d'elements patrimonials incorporades. En la informació pressupostària s'ha eliminat el detall individualitzat de cadascuna de les despeses amb finançament afectat. S'han reforçat els indicadors relatius a la situació economicofinancera de l'entitat i a la gestió dels serveis públics, i s'han mantingut gairebé en la seva totalitat els indicadors pressupostaris. En concret, el «període mitjà de pagament» i el «període mitjà de cobrament», amb nova fórmula per a la seva elaboració, s'han traslladat del grup d'indicadors pressupostaris al grup d'indicadors financers i patrimonials, perquè la seva nova configuració inclou tant pagaments i cobraments per operacions pressupostàries com no pressupostàries. En relació amb el «període mitjà de pagament», que passa a anomenar-se «període mitjà de pagament a creditors comercials», denominació més ajustada a la seva nova configuració, és necessari destacar que és el mateix període mitjà de pagament que les entitats locals han d'elaborar als efectes del control de la morositat en les operacions comercials, però referit a tot l'exercici i a les operacions comercials en el seu conjunt. Així mateix, s'ha afegit un apartat d'informació sobre el cost de les activitats.

Quarta part: quadre de comptes

La quarta part inclou el «Quadre de comptes» que, de la mateixa manera que en el PCN'04, té caràcter obligatori, excepte en els casos expressament previstos: en el grup 3 «Existències i altres actius en estat de venda» són orientatius els codis i les denominacions dels comptes dels subgrups 30 a 38, i el grup 0 «Comptes de control pressupostari» té caràcter opcional.

El «Quadre de comptes» amplia el seu contingut per donar cabuda a noves operacions recollides en les normes de reconeixement i valoració, i inclou dos nous grups, el 8 «Despeses imputades al patrimoni net» i el 9 «Ingressos imputats al patrimoni net».

De l'anàlisi detallada del «Quadre de comptes» mereixen especial menció els aspectes següents:

Grup 1. «Finançament bàsic»:

El subgrup 10 «Patrimoni» s'estructura en dos comptes, el 100 «Patrimoni» i el 101 «Patrimoni rebut», per recollir el patrimoni de les entitats comptables en funció de si són entitats propietàries o no. Així, el compte 100, reservat per a entitats propietàries, recull la diferència entre l'actiu i el passiu exigible, deduïts els resultats i els increments i les disminucions patrimonials pendents d'imputar a resultats, mentre que el compte 101, utilitzable per la resta d'entitats comptables, recull les aportacions patrimonials rebudes de la seva entitat o entitats propietàries.

El subgrup 13 «Subvencions i ajustos per canvi de valor» recull les subvencions que quan es rebin es considerin ingressos de patrimoni net i no ingressos de l'exercici, i els ajustos en el valor raonable de determinats actius (actius financers i immobilitzat tangible).

Els nous subgrups 16 «Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades» i 17 «Deutes a llarg termini amb altres entitats» recullen l'endeutament a llarg termini no formalitzat mitjançant emissions en massa, desagregat entre l'existent amb entitats del grup, multigrup i associades i el mantingut amb altres entitats. També en aquests subgrups es recullen els deutes per subvencions qualificades de reintegrables que poden sorgir com a conseqüència de l'innovador tractament comptable que tenen les subvencions rebudes.

En el subgrup 18 «Fiances i dipòsits rebuts i ajustos per periodificació a llarg termini» s'inclou el compte 186 «Ingressos anticipats a llarg termini» per recollir ingressos comptabilitzats en l'exercici o en exercicis anteriors la meritació dels quals sigui a llarg termini.

Grup 2. «Actiu no corrent»:

El subgrup 21 «Immobilitzacions materials» inclou els elements patrimonials (infraestructures, patrimoni històric, béns comunals) que en el PCN'04 s'inclouen en l'antic subgrup 20 «Inversions destinades a l'ús general». En el nou Pla aquests béns es consideren immobilitzat material i no es donen de baixa en comptabilitat quan entren en funcionament, atès que compleixen la definició d'actiu.

S'inclou un nou subgrup 22 «Inversions immobiliàries» per recollir els béns immobles que estiguin dedicats a obtenir fluxos d'efectiu mitjançant el seu arrendament o venda, i no a la producció o el subministrament de béns o serveis ni a finalitats administratives.

–El subgrup 23 «Inversions gestionades per a altres ens públics» del PCN'04 se suprimeix i aquests béns passen a comptabilitzar-se d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 11 «Existències».

El nou subgrup 23 «Immobilitzacions materials i inversions immobiliàries en curs» inclou els treballs d'adaptació, construcció i muntatge dels béns que formen l'immobilitzat tangible, excepte els efectuats sobre béns del patrimoni públic, que s'inclouen en el seu subgrup específic (el 24). També recull els avançaments sobre els béns esmentats.

L'antic subgrup 25 «Inversions financeres permanents» s'esqueixa en el nou PCN en dos, el 25 «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades» i el 26 «Altres inversions financeres a llarg termini», per diferenciar les inversions financeres en entitats vinculades a l'entitat comptable de les inversions en entitats que no hi mantenen cap vinculació.

Els deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament que es recollien en el compte 444 del PCN'04 passen a recollir-se en comptes representatius de l'immobilitzat de caràcter financer.

El subgrup 29 «Deteriorament de valor d'actius no corrents» amplia el seu desenvolupament en comptes per recollir tots els elements patrimonials susceptibles d'aquesta correcció valorativa. Entre els comptes esmentats s'inclou el 299 «Deteriorament de valor per usdefruit cedit de l'immobilitzat material» per recollir les correccions de valor derivades de la cessió gratuïta de l'ús d'elements de l'immobilitzat material a tercers per un període de temps inferior a la vida econòmica del bé cedit.

Grup 3. «Existències i altres actius en estat de venda»:

Es creen dos subgrups nous: el 37 «Actius construïts o adquirits per a altres entitats», on s'ubiquen les anteriors inversions gestionades per a altres ens públics, i el 38 «Actius en estat de venda», que recull els actius no financers classificats inicialment com a no corrents i que es preveu alienar en un termini no superior a l'any.

Les denominacions i els codis dels comptes dels subgrups 30 a 38 són orientatius, per tant, cada entitat pot desenvolupar tants comptes com la seva activitat exigeixi.

Grup 4. «Creditors i deutors»:

Els comptes dels subgrups 40 «Creditors pressupostaris» i 43 «Deutors pressupostaris» es desagreguen en subcomptes amb el detall que preveuen les normes d'elaboració del balanç.

S'elimina el desglossament en comptes de quatre xifres, segons el tipus de liquidació, previst en el PCN'04 per als comptes del subgrup 43 «Deutors pressupostaris», encara que això no és obstacle perquè les entitats puguin mantenir l'esmentat desglossament en comptes de cinc xifres o més, sempre respectant la desagregació en subcomptes que conté el nou PCN.

S'inclou en el subgrup 41 «Creditors no pressupostaris» el compte 418 «Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions», que en el PCN'04 estava ubicat en el subgrup 40 «Creditors pressupostaris».

El compte 444 «Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament» del PCN'04 s'elimina i aquests deutors es traslladen a comptes de l'immobilitzat no corrent de caràcter financer, per donar-los un encaix més apropiat atès el seu període de venciment.

En el subgrup 45 «Deutors i creditors per administració de recursos a compte d'altres ens públics» es distingeixen dues situacions respecte al tractament comptable de les operacions en l'ens gestor, en funció de si aquest subministra a l'entitat titular dels recursos tota la informació sobre les operacions de gestió que sigui necessària per al seu registre en comptabilitat o si, per contra, l'ens gestor no està en condicions de proporcionar a l'entitat titular la informació esmentada. En cas que l'ens gestor proporcioni la informació necessària perquè l'ens titular reflecteixi totes les operacions dels seus recursos com si els gestionés ell mateix, l'ens gestor només ha d'utilitzar els comptes 453 «Ens públics, per ingressos pendents de liquidar» i 456 «Ens públics, c/c efectiu»; altrament ha d'utilitzar el subgrup 45 per complet, igual que en el PCN'04.

En el subgrup 49 «Deteriorament de valor de crèdits» l'únic compte existent (490 «Deteriorament de valor de crèdits») recull el mateix desglossament previst per als comptes del subgrup 43 «Deutors pressupostaris».

Grup 5. «Comptes financers»:

En els subgrups 51 «Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup, multigrup i associades» i 52 «Deutes a curt termini per préstecs rebuts i altres conceptes» s'inclouen comptes per recollir els deutes a curt termini per subvencions reintegrables.

Els actius financers a curt termini (principalment, inversions en patrimoni, valors representatius de deute i crèdits) es distribueixen en dos subgrups diferents, segons que siguin actius financers d'entitats vinculades amb l'entitat (53 «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades»), o que no ho siguin (54 «Inversions financeres a curt termini»).

En el subgrup 55 «Altres comptes financers» s'inclou, entre d'altres, el compte 550 «Comptes corrents no bancaris» que ha de recollir, a més d'altres operacions, els lliuraments a compte rebuts per l'ens titular de part de l'administrador dels seus recursos, així com la liquidació definitiva que es practiqui periòdicament. Així mateix, s'inclouen els comptes 556 «Moviments interns de tresoreria» i 557 «Formalització». Aquestes operacions, en el PCN'04, s'inclouien en el subgrup 57 «Tresoreria».

Es traslladen al subgrup 56 «Fiances i dipòsits rebuts i constituïts a curt termini i ajustos per periodificació» els ajustos per periodificació de caràcter financer que, en el PCN'04, es registraven en el subgrup 58 «Ajustos per periodificació».

En el subgrup 57 «Tresoreria» es crea el compte 577 «Actius líquids equivalents a l'efectiu» per recollir les inversions financeres que tinguin un alt grau de liquiditat i, com ja s'ha exposat, els comptes per recollir els moviments interns de tresoreria i els cobraments i els pagaments en formalització es traslladen al subgrup 55 «Altres comptes financers».

El nou subgrup 58 «Provisions a curt termini» recull les obligacions estimades la cancel·lació de les quals es prevegi en el curt termini. Aquest subgrup afegeix, respecte a les especificades en el subgrup 14 «Provisions a llarg termini», la provisió a curt termini

per a devolució d'ingressos (compte 585), que recull les devolucions d'impostos i d'altres ingressos que l'entitat espera efectuar en un termini no superior a l'any i en què hi ha incertesa sobre el seu import exacte o venciment.

Grup 6. «Compres i despeses per naturalesa»:

Aquest grup no presenta grans novetats, a excepció d'una desagregació més gran dels comptes, en especial, els relacionats amb operacions financeres que arriben a un desenvolupament de 5 dígit.

Grup 7. «Vendes i ingressos per naturalesa»:

Es crea el compte 707 «Ingressos per actius construïts o adquirits per a altres entitats» perquè l'ens gestor reflecteixi els ingressos rebuts de tercers per finançar la construcció o l'adquisició del bé a lliurar, que deixen de figurar comptablement com a subvencions rebudes.

En el subgrup 75 «Transferències i subvencions» es creen comptes específics per recollir la imputació al resultat econòmic patrimonial de les subvencions rebudes que originalment han estat qualificades d'ingressos de patrimoni net.

Grups 8. «Despeses imputades al patrimoni net», i 9. «Ingressos imputats al patrimoni net»:

Es creen aquests dos nous grups per recollir les disminucions o els increments del patrimoni net de l'entitat que no s'imputen al resultat econòmic patrimonial de l'exercici en el qual es generen.

Grup 0. «Comptes de control pressupostari»:

La utilització dels comptes de control pressupostari del grup 0 passa a tenir caràcter opcional, sense perjudici que les operacions es registrin per partida simple en la comptabilitat de desenvolupament de l'execució del pressupost i se'n faciliti la corresponent informació en els comptes anuals. No obstant això, per a les entitats que considerin oportuna la seva utilització, s'han mantingut els comptes i definit els seus moviments.

Cinquena part: definicions i relacions comptables

Es dedica a les definicions i les relacions comptables dels grups, els subgrups i els comptes del Pla. Les relacions comptables defineixen els motius més comuns de càrrec i abonament dels comptes, sense esgotar totes les possibilitats que cadascuna d'aquestes admet. Per tant, quan es tracti d'operacions la comptabilització de les quals no s'hagi recollit de manera expressa, el seu registre s'ha d'efectuar practicant les anotacions comptables que siguin procedents per aplicació dels criteris establerts amb caràcter general.

Primera part

Marc conceptual de la comptabilitat pública

1r Imatge fidel dels comptes anuals.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La informació sigui completa i objectiva.

El fons econòmic de les operacions prevalgui sobre la seva forma jurídica.

S'hagi de ser prudent en les estimacions i les valoracions a efectuar en condicions d'incertesa.

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

3r Principis comptables.

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

a) Gestió continuada. S'ha de presumir, llevat que hi hagi una prova en contra, que continua l'activitat de l'entitat per temps indefinit. Per tant, l'aplicació dels presents principis no ha d'anar encaminada a determinar el valor de liquidació del patrimoni.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Les obligacions pressupostàries derivades d'adquisicions, obres, serveis, prestacions o despeses en general s'han d'imputar al pressupost de l'exercici en què aquestes es portin a terme i a càrrec dels respectius crèdits; els drets s'han d'imputar al pressupost de l'exercici en què es reconeguin o liquidin.

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

4t Elements dels comptes anuals.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Els ingressos i les despeses de l'exercici s'han d'imputar al resultat d'aquest, excepte quan sigui procedent la seva imputació directa al patrimoni net d'acord amb el que preveu la segona part d'aquest Pla general de comptabilitat pública o la seva normativa de desplegament.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Criteris de registre.

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

2. Actius i passius.

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

Es consideri probable que l'entitat obtingui, a partir d'aquests, rendiments econòmics o un potencial de servei en el futur.

I sempre que es puguin valorar amb fiabilitat.

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

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

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

Es consideri probable que, al seu venciment, i per liquidar l'obligació, s'hagin de lliurar o cedir recursos que incorporin rendiments econòmics o un potencial de servei futurs.

I és necessari que el seu valor es pugui determinar amb fiabilitat.

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

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

3. Ingressos i despeses.

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

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

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

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

4. Despeses i ingressos pressupostaris.

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

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

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

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

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

6è Criteris de valoració.

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

Si hi ha un desenvolupament de criteris de valoració en alguna norma de reconeixement i valoració particular s'ha de tenir en compte.

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

1. Preu d'adquisició.

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

2. Cost de producció.

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

3. Cost d'un passiu.

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

4. Valor raonable.

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

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

Els béns o serveis intercanviats en el mercat són homogenis.

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

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

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

Les tècniques de valoració utilitzades han de maximitzar l'ús de dades observables de mercat i altres factors que els participants en el mercat considerarien en fixar el preu, i limitar en tot el que sigui possible la utilització de dades no observables.

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

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

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

Quan sigui procedent la valoració pel valor raonable, els elements que no es puguin valorar de manera fiable, amb referència a un valor de mercat o mitjançant els models i les tècniques de valoració abans assenyalats, s'han de valorar, segons que correspongui, pel seu preu d'adquisició, cost de producció o cost amortitzat, i en la memòria s'ha de fer menció d'aquest fet i de les circumstàncies que el motiven.

5. Valor realitzable net.

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

6. Valor en ús.

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

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

7. Costos de venda.

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

8. Import recuperable.

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

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

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

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

El cost amortitzat d'un actiu financer és l'import al qual inicialment es va valorar un actiu financer menys els reemborsaments de principal, més o menys, segons que correspongui, la part que de la diferència entre l'import inicial i el valor de reemborsament en el venciment s'hagi imputat en el compte de resultat econòmic patrimonial mitjançant la utilització del mètode del tipus d'interès efectiu i menys qualsevol reducció de valor per deteriorament reconeguda mitjançant un compte corrector del seu valor.

El cost amortitzat d'un passiu financer és l'import al qual inicialment es va valorar un passiu financer menys els reemborsaments de principal i, més o menys, segons que correspongui, la part que de la diferència entre l'import inicial i el valor de reemborsament en el venciment s'hagi imputat en el compte de resultat econòmic patrimonial mitjançant la utilització del mètode del tipus d'interès efectiu.

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

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

Són les despeses directament atribuïbles a la compra o l'alienació d'un actiu financer, o a l'emissió o l'assumpció d'un passiu financer, en les quals no s'hauria incorregut si l'entitat no hagués fet la transacció. Entre aquestes s'inclouen les comissions pagades a intermediaris, com ara les de corretatge, les despeses d'intervenció de fedatari públic i altres, i s'exclouen les primes o els descomptes obtinguts en la compra o l'emissió, les despeses financeres, les administratives internes i aquelles en què s'hagi incorregut per estudis i anàlisis previs.

12. Valor comptable.

El valor comptable és l'import 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 acumulada per deteriorament que s'hagi registrat.

13. Valor residual d'un actiu.

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

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

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

Segona part

Normes de reconeixement i valoració

Desenvolupament del marc conceptual.

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

1r Immobilitzat material.

1. Concepte.

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

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

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

2. Criteris de valoració aplicables.

a) Preu d'adquisició.

Comprèn el seu preu de compra, inclosos els aranzels d'importació i els impostos indirectes no recuperables que recaiguin sobre l'adquisició, així com qualsevol cost directament relacionat amb la compra o la posada en condicions de servei de l'actiu per a l'ús al qual està destinat. S'ha de deduir del preu de l'element qualsevol classe de descompte o rebaixa que s'hagi obtingut.

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

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

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

- a) Són directament atribuïbles a l'adquisició o la posada en condicions de servei de l'element patrimonial.
- b) Es poden mesurar i imputar amb fiabilitat, i se'ls pot aplicar un criteri estricte de seguiment i control.
- c) Són necessàries per a l'adquisició o la posada en condicions de servei, de manera que, si no s'han utilitzat mitjans propis, hagi estat imprescindible incórrer en una despesa externa a l'entitat.

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

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

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

b) Cost de producció.

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

El cost esmentat s'ha d'obtenir afegint al preu d'adquisició de les primeres matèries i altres materials consumits, aplicant el criteri d'identificació directa o si no el cost mitjà ponderat o FIFO, els altres costos directament imputables a la fabricació o l'elaboració del bé. Igualment s'hi ha d'afegir la part que raonablement correspongui dels costos indirectes relacionats amb la fabricació o l'elaboració.

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

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

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

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

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

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

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

c) Valor raonable.

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

3. Activació de despeses financeres.

En els immobilitzats que necessitin un període de temps superior a un any per estar en condicions d'ús, les entitats poden incorporar al preu d'adquisició o cost de producció les despeses financeres que s'hagin meritades amb anterioritat a la seva posada en condicions de funcionament, d'acord amb el que estableixen els paràgrafs següents.

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

Els interessos de préstecs rebuts o assumits, tant si són singulars com emesos en massa.

La imputació de primes o descomptes relatius als préstecs.

La imputació de les despeses de formalització de préstecs.

Les diferències de canvi procedents de préstecs en moneda estrangera en la mesura en què es considerin ajustos als costos per interessos.

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

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

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

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

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

4. Valoració inicial.

La valoració inicial dels diferents elements patrimonials pertanyents a l'immobilitzat material s'ha de fer al cost. El concepte esmentat inclou els diferents sistemes de valoració exposats a l'apartat 2 anterior. En concret, s'entén com a cost:

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

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

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

d) Per als actius adquirits en permuta:

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

Les diferències de valoració, que puguin sorgir quan es doni de baixa l'actiu lliurat, s'han d'imputar al compte del resultat econòmic patrimonial.

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

d.2) En els supòsits en què actius intercanviats són similars des d'un punt de vista funcional i vida útil:

(a) Si en l'operació no es fa cap intercanvi d'efectiu: pel valor comptable de l'actiu lliurat amb el límit del valor raonable de l'actiu rebut si aquest és inferior.

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

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

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

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

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

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

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

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

i) Per als actius rebuts en virtut de contracte, conveni o acord de construcció o adquisició amb una entitat gestora: s'han de valorar pel seu valor raonable.

5. Desemborsaments posteriors.

Els desemborsaments posteriors al registre inicial s'han d'afegir a l'import del valor comptable quan sigui probable que d'aquests es deriven rendiments econòmics futurs o un potencial de servei, addicionals als avaluats originalment per a l'actiu existent, com ara:

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

b) posada al dia de components de l'element, per aconseguir un increment substancial en la qualitat dels productes o els serveis oferts; i

c) adopció de processos de producció nous que permeten una reducció substancial en els costos d'operació estimats prèviament.

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

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

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

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

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

6. Valoració posterior.

a) Tractament general: model del cost.

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

b) Tractament especial: model de la revaloració.

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

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

Quan s'incrementa el valor comptable com a conseqüència d'una revaloració, aquest augment s'ha de registrar en una partida específica de patrimoni net. No obstant això, l'increment s'ha d'imputar al resultat de l'exercici en la mesura en què expressi la reversió d'un deteriorament de valor del mateix actiu, que va ser reconegut prèviament com una despesa en el resultat de l'exercici.

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

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

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

7. Amortització.

a) Concepte.

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

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

l'ús que l'entitat espera fer de l'actiu. L'ús s'estima per referència a la capacitat o el rendiment físic esperat de l'actiu;

el deteriorament natural esperat, que depèn de factors operatius com ara el nombre de torns de treball en què s'ha d'usar el bé, el programa de reparacions i manteniment de l'entitat, així com el nivell de cura i manteniment mentre l'actiu no està sent dedicat a tasques productives;

l'obsolescència tècnica derivada dels canvis i les millores en la producció, o bé dels canvis en la demanda del mercat dels productes o serveis que s'obtenen amb l'actiu; i

els límits legals o restriccions similars sobre l'ús de l'actiu, com ara les dates de caducitat dels contractes de servei relacionats amb el bé.

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

b) Mètodes d'amortització.

Es poden utilitzar, entre d'altres, el mètode d'amortització lineal, el de taxa constant sobre valor comptable o el de suma d'unitats produïdes. El mètode finalment utilitzat per a cada actiu s'ha de seleccionar prenent com a base els patrons esperats d'obtenció de rendiments econòmics o potencial de servei, i s'ha d'aplicar de manera sistemàtica d'un període a un altre, llevat que es produeixi un canvi en els patrons esperats d'obtenció de rendiments econòmics o potencial de servei d'aquest actiu. Si no es poden determinar de manera fiable els esmentats patrons d'obtenció de rendiments o potencial de servei s'ha d'adoptar el mètode lineal d'amortització.

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

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

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

d) Casos particulars.

Els terrenys i els edificis són actius independents i s'han de tractar comptablement per separat, fins i tot si han estat adquirits conjuntament. Amb algunes excepcions, com ara mines, pedreres i abocadors, els terrenys tenen una vida il·limitada i per tant no s'amortitzen. Els edificis tenen una vida limitada i, per tant, són actius amortitzables. Un

increment en el valor dels terrenys en els quals s'assenta un edifici no ha d'afectar la determinació de l'import amortitzable de l'edifici.

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

8. Deteriorament.

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

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

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

1. Fonts externes d'informació:

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

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

2. Fonts internes d'informació:

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

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

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

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

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

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

Per al càlcul del deteriorament són aplicables les regles següents:

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

Després del reconeixement d'un deteriorament de valor, els càrrecs per amortització de l'actiu s'han d'ajustar en els exercicis futurs, amb la finalitat de distribuir el valor

comptable revisat de l'actiu, menys el seu eventual valor residual, d'una manera sistemàtica al llarg de la seva vida útil restant.

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

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

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

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

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

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

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

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

2n Casos particulars d'immobilitzat material: infraestructures, béns comunals i patrimoni històric.

1. Concepte.

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

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

Béns comunals: els béns que tot i ser del domini públic, el seu aprofitament correspon exclusivament al comú dels veïns.

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

a) És poc probable que el seu valor en termes culturals, mediambientals, educacionals i historicoartístics quedi perfectament reflectit en un valor financer basat purament en un preu de mercat.

b) Les obligacions legals o estatutàries poden imposar prohibicions o severes restriccions a la seva disposició per venda.

c) Són sovint irremplaçables i el seu valor es pot incrementar amb el temps, fins i tot si les seves condicions físiques es deterioren.

d) Pot ser difícil estimar la seva vida útil, la qual en alguns casos pot ser de centenars d'anys.

2. Reconeixement i valoració.

Les infraestructures, els béns comunals i els béns del patrimoni històric s'han de registrar en comptabilitat quan es compleixin els criteris de reconeixement d'un actiu previstos en el marc conceptual de la comptabilitat pública d'aquest Pla i la seva valoració s'ha de fer d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 1, «Immobilitzat material».

Quan no es puguin valorar inicialment de manera fiable els béns del patrimoni històric, no han de ser objecte de reconeixement en el balanç, si bé se n'ha d'informar en la memòria.

Quan els béns del patrimoni històric tinguin una vida útil il·limitada o tot i tenir-la limitada no sigui possible estimar-la amb fiabilitat no se'ls ha d'aplicar el règim d'amortització.

3. Patrimoni públic del sòl.

1. Concepte.

Són actius no corrents materialitzats generalment en béns immobles, afectats a la destinació del patrimoni esmentat.

2. Reconeixement i valoració.

Els béns del patrimoni públic del sòl s'han de registrar en comptabilitat quan es compleixin els criteris de reconeixement d'un actiu previstos en el marc conceptual de la comptabilitat pública d'aquest Pla i la seva valoració s'ha de fer d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 1, «Immobilitzat material».

3r Patrimoni públic del sòl.

1. Concepte.

Són actius no corrents materialitzats generalment en béns immobles, afectats a la destinació del patrimoni esmentat.

2. Reconeixement i valoració.

Els béns del patrimoni públic del sòl s'han de registrar en comptabilitat quan es compleixin els criteris de reconeixement d'un actiu previstos en el marc conceptual de la comptabilitat pública d'aquest Pla i la seva valoració s'ha de fer d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 1, «Immobilitzat material».

4t Inversions immobiliàries.

1. Concepte.

Les inversions immobiliàries són immobles (terrenys o edificis, considerats en la seva totalitat o en part, o tots dos) que es tenen (per part del propietari o per part de l'arrendatari que hagi acordat un arrendament financer) per obtenir rendes, plusvàlues o totes dues,

no per al seu ús en la producció o el subministrament de béns o serveis, ni per a fins administratius, ni per a la seva venda en el curs ordinari de les operacions.

Així mateix es consideren inversions immobiliàries els béns patrimonials diferents dels que formen el patrimoni públic del sòl que no es classifiquin a la seva entrada en el patrimoni de l'entitat com a immobilitzat material.

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

2. Valoració inicial, valoració posterior i baixa.

A les inversions immobiliàries els són aplicables el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 1, «Immobilitzat material».

3. Reclassificacions.

Quan els béns a què es refereix aquest apartat deixin de complir els requisits necessaris per ser considerats inversions immobiliàries han de ser reclassificats en la rúbrica corresponent.

La reclassificació entre inversions immobiliàries i immobilitzat material s'ha de registrar atenent els criteris següents:

a) Sense canvis en el model comptable.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La reclassificació entre inversions immobiliàries i actius en estat de venda s'ha de registrar seguint els criteris previstos en la norma de reconeixement i valoració núm. 7, «Actius en estat de venda».

5è Immobilitzat intangible.

1. Concepte.

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

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

2. Reconeixement.

Han de complir la definició d'actiu i els criteris de registre o reconeixement del marc conceptual de la comptabilitat pública. L'entitat ha d'avaluar la probabilitat en l'obtenció de rendiments econòmics futurs o en el potencial de servei, utilitzant hipòtesis raonables i fundades, que representin les millors estimacions respecte al conjunt de condicions econòmiques que hi haurà durant la vida útil de l'actiu.

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

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

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

b) Sorgeix de drets contractuals o d'altres drets legals, independentment del fet que aquests drets siguin transferibles o separables o d'altres drets o obligacions.

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

3. Valoració.

3.1 Valoració inicial i valoració posterior: s'han d'aplicar els criteris establerts en la norma de reconeixement i valoració núm. 1, «Immobilitzat material», sense perjudici del que assenyala a continuació aquesta norma de reconeixement i valoració.

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

3.3 Amortització i deteriorament: l'entitat ha de valorar si la vida útil de l'actiu és definida o indefinida. Es considera que un actiu té una vida útil indefinida quan, sobre la base d'una anàlisi de tots els factors rellevants, no hi hagi un límit previsible al període al llarg del qual s'espera que l'actiu generi rendiments econòmics o potencial de servei per a l'entitat, o a la utilització en la producció de béns i serveis públics; per exemple: una llicència que es pot anar renovant constantment a un cost que no es considera significatiu. En aquests casos s'ha de comprovar si l'actiu ha experimentat un deteriorament de valor, que s'ha de comptabilitzar d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 1, «Immobilitzat material».

Els actius amb vida útil indefinida no s'han d'amortitzar, sense perjudici del seu possible deteriorament, i l'esmentada vida útil s'ha de revisar cada exercici per determinar si hi ha fets i circumstàncies que permetin seguir mantenint una vida útil indefinida per a aquest actiu. En el supòsit que no es donin aquestes circumstàncies, s'ha de canviar la

vida útil d'indefinida a definida, i s'ha de comptabilitzar com un canvi en l'estimació comptable, d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 21, «Canvis en criteris i estimacions comptables i errors».

Els actius amb vida útil definida s'han d'amortitzar durant la seva vida útil. És admissible qualsevol mètode que prevegi les característiques tecnicoeconòmiques de l'actiu, o dret i, si no es poden determinar de manera fiable s'ha d'adoptar el mètode lineal d'amortització. L'amortització d'un immobilitzat intangible amb una vida útil definida no ha de cessar quan l'actiu estigui sense utilitzar, llevat que estigui amortitzat per complet o hagi estat classificat com a actiu en estat de venda.

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

S'han d'aplicar els criteris establerts en la norma de reconeixement i valoració núm. 1, «Immobilitzat material».

5. Normes particulars sobre l'immobilitzat intangible.

5.1 Despeses de recerca i desenvolupament: la recerca és l'estudi original i planificat fet amb la finalitat d'obtenir nous coneixements científics o tecnològics.

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

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

Les despeses de recerca són despeses de l'exercici en què s'efectuïn. No obstant això es poden activar com a immobilitzat intangible des del moment en què compleixin totes les condicions següents:

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

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

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

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

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

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

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

5.3 Propietat industrial i intel·lectual: és l'import satisfet per la propietat o pel dret a l'ús, o a la concessió de l'ús de les diferents manifestacions de la propietat industrial o de la propietat intel·lectual.

S'han d'incloure les despeses de desenvolupament capitalitzades i que, complint els requisits legals, s'inscriu en el corresponent registre, incloent-hi el cost de registre i de formalització de la patent.

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

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

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

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

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

6è Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar.

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

1. Arrendaments financers.

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

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

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

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

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

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

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

- a) Si l'arrendatari pot cancel·lar el contracte d'arrendament i les pèrdues sofertes per l'arrendador a causa d'aquesta cancel·lació són assumides per l'arrendatari.
- b) Els resultats derivats de les fluctuacions en el valor raonable de l'import residual recauen sobre l'arrendatari.
- c) 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.

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

1.2 Reconeixement i valoració: Els actius objecte d'arrendament financer s'han de registrar i valorar d'acord amb la norma de reconeixement i valoració que els correspongui d'acord amb la seva naturalesa, excepte el que especifiquen els paràgrafs següents.

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

1.3 Comptabilitat de l'arrendatari: L'arrendatari en el moment inicial ha de reconèixer l'actiu segons la seva naturalesa i l'obligació associada a aquest com a passiu pel mateix import, que és el valor més baix entre el valor raonable de l'actiu arrendat i el valor actual dels pagaments acordats amb l'arrendador durant el termini de l'arrendament, incloent-hi, si s'escau, l'opció de compra, i a exclusió de les quotes de caràcter contingent així com dels costos dels serveis i altres despeses que, d'acord amb les normes de valoració núm. 1, «Immobilitzat material», i núm. 5, «Immobilitzat intangible», no es puguin activar. A aquests efectes s'entén per quotes de caràcter contingent aquelles l'import futur de les quals depengui d'una variable establerta en el contracte.

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

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

Cadascuna de les quotes de l'arrendament ha d'estar constituïda per dues parts que representen, respectivament, la càrrega financera i la reducció del deute pendent de pagament. La càrrega financera total s'ha de distribuir al llarg del termini de l'arrendament i s'ha d'imputar als resultats de l'exercici en què es meriti, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu per a l'arrendatari.

1.4 Comptabilitat de l'arrendador: Quan una entitat transfereixi substancialment tots els riscos i avantatges d'un actiu mitjançant una operació a la qual sigui aplicable la present norma de reconeixement i valoració, ha de registrar un dret a cobrar pel valor raonable del bé més els costos directes inicials de l'arrendador. Simultàniament ha de

donar de baixa l'actiu pel seu valor comptable en el moment de l'inici de l'operació, i s'ha de registrar, si s'escau, un resultat de l'exercici.

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

2. Arrendaments operatius.

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

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

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

3. Venda amb arrendament posterior.

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

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

7è Actius en estat de venda.

1. Concepte.

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

a) L'entitat ha d'estar compromesa per un pla per vendre l'actiu i haver iniciat un programa per trobar comprador i concretar el pla.

b) S'espera completar la venda dins de l'any següent a la data de classificació de l'actiu com en estat de venda, llevat que per fets o circumstàncies fora del control de l'entitat, el termini de venda s'hagi d'allargar i hi hagi evidència suficient que l'entitat segueixi compromesa amb el pla de disposició de l'actiu.

2. Valoració inicial.

L'entitat ha de valorar aquests actius al valor comptable que correspondria en aquest moment a l'actiu no corrent, segons el model del cost. Per a això, s'han de donar de baixa totes els comptes representatius de l'immobilitzat que canvia d'ús i s'han de donar d'alta els comptes representatius de l'actiu en estat de venda que han d'incloure, si s'escau, el deteriorament acumulat que existia prèviament a la seva classificació.

3. Valoració posterior.

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

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

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

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

4. Reclassificacions.

Quan un actiu deixi de complir els requisits per ser classificat com a actiu en estat de venda s'ha de reclassificar en la partida del balanç que correspongui a la seva naturalesa.

El seu registre s'ha de fer atenent els criteris següents:

a) Actius comptabilitzats segons el model de cost.

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

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

b) Actius comptabilitzats segons el model de la revaloració.

L'entitat ha de valorar l'actiu no corrent que deixi d'estar classificat com a «actiu en estat de venda» pel valor comptable d'aquest abans que fora classificat com a tal, ajustat per qualsevol deteriorament, dotació a l'amortització o revaloració, si s'escau, que s'hauria reconegut si l'actiu no s'hagués classificat com a actiu en estat de venda.

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

8è Actius financers.

1. Concepte.

Són actius financers els diners en efectiu, els instruments de capital o de patrimoni net d'una altra entitat, els drets a rebre efectiu o un altre actiu financer d'un tercer o d'intercanviar amb un tercers actius o passius financers en condicions potencialment favorables.

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

2. Classificació dels actius financers.

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

a) Crèdits i partides a cobrar.

S'han d'incloure en aquesta categoria:

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

a.2) Altres actius financers, que tot i no ser instruments de patrimoni ni negociar-se en un mercat actiu, generen fluxos d'efectiu d'import determinat o determinable i respecte dels quals s'espera recuperar tot el desemborsament efectuat per l'entitat, excloses les raons imputables al deteriorament creditici.

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

b) Inversions mantingudes fins al venciment.

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

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

En aquesta categoria s'han d'incloure:

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

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

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

Els conceptes d'entitat del grup, entitat multigrup i entitat associada són els definits en les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats en l'àmbit del sector públic aprovades per l'Ordre HAP/1489/2013, de 18 de juliol.

e) Actius financers disponibles per a la venda.

En aquesta categoria s'han d'incloure tots els actius financers que no compleixin els requisits per ser inclosos en alguna de les categories anteriors.

3. Reconeixement.

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

Per determinar el moment del reconeixement dels actius financers que sorgeixen de drets no contractuals, cal atènyer-se al que disposa a l'efecte la corresponent norma de reconeixement i valoració.

4. Crèdits i partides a cobrar.

4.1 Valoració inicial: amb caràcter general els crèdits i les partides a cobrar s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable que, tret d'evidència en contra, és el preu de la transacció, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de

transacció que els siguin directament atribuïbles. Tanmateix els costos de transacció es poden imputar a resultats de l'exercici en què es reconeix l'actiu quan tinguin poca importància relativa.

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

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

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

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

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

No obstant això, les partides a cobrar que, sense tipus d'interès contractual, s'hagin valorat inicialment pel seu valor nominal, i els préstecs concedits amb interessos subvencionats que s'hagin valorat inicialment per l'import lliurat, s'han de continuar valorant per l'import esmentat, llevat que s'hagin deteriorat. Així mateix, les fiances i els dipòsits constituïts han de mantenir el seu valor inicial, llevat que s'hagin deteriorat.

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

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

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

5. Inversions mantingudes fins al venciment.

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

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

5.3 Deteriorament: almenys al tancament de l'exercici, s'han d'efectuar les correccions valoratives necessàries, de conformitat amb els criteris assenyalats a l'apartat 4.3 anterior.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En cas d'aportacions no dineràries, per a la valoració inicial de la inversió s'ha d'aplicar el que estableix el punt 4.d) de la norma de reconeixement i valoració núm. 1, «Immobilitzat material», per als actius adquirits en permuta.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

8. Actius financers disponibles per a la venda.

8.1 Valoració inicial: els actius financers disponibles per a la venda s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable, que, tret d'evidència en contra, és el preu de la transacció, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles. No obstant això, en el cas de valors representatius de deute, els costos de transacció es poden imputar a resultats de l'exercici en què es reconeix la inversió quan tinguin poca importància relativa.

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

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

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

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

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

8.3 Deteriorament: almenys al tancament de l'exercici, s'han d'efectuar les correccions valoratives necessàries sempre que hi hagi evidència objectiva que el valor d'un actiu financer disponible per a la venda o grup d'actius financers disponibles per a la venda amb característiques similars s'ha deteriorat com a resultat d'un o més esdeveniments ocorreguts després del seu reconeixement inicial i que ocasionin, en el cas dels instruments de deute, una reducció o un retard en els fluxos d'efectiu estimats

futurs, com pot ser el cas de la insolvència del deutor, o bé, en el cas d'instruments de patrimoni, la falta de recuperabilitat del valor comptable d'aquest, a causa d'un descens prolongat o significatiu en la seva cotització o dels seus fons propis, en el cas d'instruments de patrimoni que no es negociïn en un mercat actiu. En tot cas, es presumeix que l'instrument s'ha deteriorat davant una caiguda d'un any i mig o d'un quaranta per cent de la seva cotització, sense que s'hagi produït la recuperació del seu valor, sense perjudici que pugui ser necessari reconèixer una pèrdua per deteriorament abans que hagi transcorregut l'esmentat termini o descendit la cotització en el referit percentatge.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Quan la qualificació d'un actiu financer com a inversió mantinguda fins al venciment deixi de ser adequada com a conseqüència de vendes o reclassificacions per un import

que no sigui insignificant, segons el que disposa l'apartat anterior, així com per canvis en la intenció o en la capacitat financera de l'entitat per mantenir-les, tots els actius financers inclosos en l'esmentada categoria s'han de reclassificar immediatament a la categoria d'actius financers disponibles per a la venda, i s'han de valorar pel seu valor raonable; a més no és possible classificar actius financers com a inversions mantingudes a venciment durant els dos exercicis següents.

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

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

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

e) Els valors representatius de deutes classificats inicialment en la categoria actius financers disponibles per a la venda es poden reclassificar a la categoria inversions mantingudes fins al venciment si l'entitat té la intenció i la capacitat financera de mantenir-los fins al venciment, sense perjudici del que preveu l'apartat d) anterior.

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

10. Dividends i interessos rebuts d'actius financers.

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

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

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

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

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

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

11. Baixa en comptes.

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

L'entitat ha d'avaluar en quina mesura reté o transmet els riscos i avantatges inherents a la propietat de l'actiu financer, comparant la seva exposició, abans i després de la

transmissió a la variació en els imports i en el calendari dels fluxos d'efectiu nets de l'actiu transmès.

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

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

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

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

9è Passius financers.

1. Concepte.

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

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

2. Classificació dels passius financers.

Només als efectes de la seva valoració, els passius financers s'han de classificar inicialment en les categories següents:

a) Passius financers a cost amortitzat, que inclouen:

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

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

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

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

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

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

3. Reconeixement.

L'entitat ha de reconèixer un passiu financer en el seu balanç, quan es converteixi en part obligada segons les clàusules contractuals de l'instrument financer. En les operacions de tresoreria, en tot cas, i en els supòsits en què l'operació de crèdit s'instrumenti mitjançant un crèdit de disposició gradual, es considera que l'entitat es converteix en part obligada quan es produeixi la recepció de les disponibilitats líquides en la seva tresoreria.

Per determinar el moment del reconeixement dels passius financers que sorgeixen d'obligacions no contractuals, cal atènyer-se al que disposa a l'efecte la corresponent norma de reconeixement i valoració.

4. Valoració inicial.

4.1 Passius financers a cost amortitzat: amb caràcter general, els passius financers a cost amortitzat s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable, que tret d'evidència en contra, és el preu de la transacció, que equival al valor raonable de la contraprestació rebuda, ajustat amb els costos de transacció que siguin directament atribuïbles a l'emissió. No obstant això, els costos de transacció es poden imputar al resultat de l'exercici en què es reconeix el passiu quan tinguin poca importància relativa.

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

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

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

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

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

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

4.2 Passius financers a valor raonable amb canvis en resultats: s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable que, tret d'evidència en contra, és el preu de la contraprestació rebuda.

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

5. Valoració posterior.

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

No obstant això, les partides a pagar sense tipus d'interès contractual que s'hagin valorat inicialment pel seu valor nominal i els préstecs rebuts amb interessos subvencionats que s'hagin valorat inicialment per l'import rebut s'han de continuar valorant pels imports esmentats. Així mateix, les fiances i els dipòsits rebuts han de mantenir el seu valor inicial.

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

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

5.2 Passius financers a valor raonable amb canvis en resultats: s'han de valorar pel seu valor raonable:

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

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

6. Baixa en comptes.

6.1 Criteri general: l'entitat ha de donar de baixa un passiu financer quan s'hagi extingit, això és, quan l'obligació que va donar origen a l'esmentat passiu s'hagi complert o cancel·lat.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6.6 Extinció del passiu per assumptió: quan un creditor eximeixi l'entitat de la seva obligació d'efectuar pagaments perquè un nou deutor ha assumit el deute, l'entitat ha d'extingir el passiu financer original.

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

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

7. Contractes de garantia financera.

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

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

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

10è Cobertures comptables.

1. Concepte.

Mitjançant una operació de cobertura, un o diversos instruments financers denominats instruments de cobertura, són designats per cobrir un risc específicament identificat que pot tenir impacte en el compte del resultat econòmic patrimonial o en l'estat de canvis en el patrimoni net, com a conseqüència de variacions en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu d'una o diverses partides cobertes.

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

2. Instruments de cobertura.

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

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

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

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

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

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

3. Partides cobertes.

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

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

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

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

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

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

4. Requisits per aplicar la comptabilitat de cobertures.

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

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

La documentació esmentada ha d'incloure:

La identificació de l'instrument de cobertura, de la partida o transacció coberta i de la naturalesa del risc concret que s'està cobrint.

En cas que l'instrument de cobertura no s'hagi de valorar pel seu valor raonable, s'ha de justificar que es compleixen tots els requisits que, a aquest efecte, es preveuen al final de l'apartat 5.1 «Valoració de l'instrument de cobertura» d'aquesta norma.

El criteri i el mètode per valorar l'eficàcia de l'instrument de cobertura per compensar l'exposició a les variacions de la partida coberta, ja sigui en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu, que s'atribueixen al risc cobert.

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

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

A l'inici de la cobertura i durant la seva vida, l'entitat pot esperar que els canvis en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu de la partida coberta que siguin atribuïbles al risc cobert siguin compensats gairebé completament pels canvis en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu de l'instrument de cobertura.

L'eficàcia real de la cobertura, és a dir, la relació entre el resultat de l'instrument de cobertura i el de la partida coberta, està en un rang del vuitanta al cent vint-i-cinc per cent.

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

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

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

5. Criteris valoratius de les cobertures comptables.

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

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

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

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

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

Amb caràcter general, l'import acumulat en el patrimoni net s'ha d'imputar a resultats a mesura que s'imputin els ingressos i les despeses derivats de la partida coberta atribuïbles al risc cobert, excepte quan es permeti la seva inclusió en el valor inicial de l'actiu o passiu que sorgeixi del compliment d'un compromís en ferm o de la realització d'una transacció prevista.

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

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

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

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

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

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

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

5.2 Valoració de la partida coberta.

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

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

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

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

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

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

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

5.2.3 Transaccions previstes altament probables: durant el període de cobertura no s'han de reconèixer les variacions en el valor previst de la transacció coberta.

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

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

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

6. Interrupció de la comptabilitat de cobertures.

La comptabilitat de cobertures s'ha d'int interrompre en qualsevol de les circumstàncies següents:

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

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

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

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

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

11è Existències.

1. Valoració inicial.

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

En les existències que necessitin un període superior a un any per estar en condicions de ser venudes, s'hi poden incloure, en el preu d'adquisició o cost de producció, les despeses financeres, en els termes previstos en la norma de reconeixement i valoració núm. 1, «Immobilitzat material», amb el límit del valor realitzable net de les existències en què s'integrin.

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

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

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

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 consumides els costos directament imputables al producte. També s'hi ha d'afegir la part que raonablement correspongui dels costos indirectament imputables als productes de què es tracti, en la mesura en què aquests costos corresponguin al període de fabricació, elaboració o construcció i es basin en el nivell d'utilització de la capacitat normal de treball dels mitjans de producció, segons els criteris indicats en la norma de reconeixement i valoració núm. 1, «Immobilitzat material».

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

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

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.

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

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

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

3. Valoració posterior.

Quan el valor realitzable net de les existències sigui inferior al seu preu d'adquisició o al seu cost de producció, s'han d'efectuar les correccions valoratives oportunes; s'ha de reconèixer com a despesa en el resultat de l'exercici i s'ha de tenir en compte aquesta circumstància quan es valorin les existències.

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

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

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

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

12è Actius construïts o adquirits per a altres entitats.

1. Concepte.

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

2. Reconeixement i valoració per l'entitat gestora.

En el cas de construcció dels béns, quan els ingressos i els costos associats al contracte o l'acord puguin ser estimats amb suficient grau de fiabilitat, els ingressos derivats d'aquest s'han de reconèixer en el resultat de l'exercici, sobre la base del grau d'avançament o realització de l'obra al final de cada exercici.

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

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

- a) Es poden mesurar raonablement els recursos totals del contracte.
- b) És probable que l'entitat obtingui els rendiments econòmics o el potencial de servei derivats del contracte.
- c) Tant els costos que falten per a la terminació del contracte com el grau de terminació d'aquest a la data dels comptes anuals es poden mesurar amb suficient fiabilitat.

d) Els costos atribuïbles al contracte poden ser clarament identificats i mesurats amb suficient fiabilitat, de manera que els costos reals del contracte poden ser comparats amb les estimacions prèvies d'aquests.

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

Els ingressos associats al contracte o l'acord de construcció o adquisició no tenen, a efectes comptables, la consideració de subvencions rebudes.

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

No és aplicable l'apartat 3 «Valoració posterior» de la norma de reconeixement i valoració núm. 11, «Existències», per a aquest tipus d'actius.

3. Reconeixement i valoració per l'entitat destinatària.

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

L'entitat ha de registrar l'actiu en el moment de la seva recepció, i quantificar-ne l'import d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 1, «Immobilitzat material». La subvenció, que si s'escau es derivi de l'operació, s'ha de reconèixer d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions», i el seu import s'ha de quantificar per la diferència entre el valor de l'actiu rebut i el dels avançaments efectuats per finançar l'obra.

13è Moneda estrangera.

1. Conceptes.

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

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

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

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

2. Valoració inicial.

Qualsevol transacció en moneda estrangera s'ha de registrar, en el moment del seu reconeixement en els comptes anuals, en euros, aplicant a l'import corresponent en moneda estrangera el tipus de canvi al comptat existent en la data de l'operació.

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

3. Valoració posterior.

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

a) Partides monetàries.

Els elements patrimonials de caràcter monetari expressats en moneda estrangera s'han de valorar aplicant el tipus de canvi al comptat existent en aquesta data.

b) Partides no monetàries.

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

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

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

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

4. Tractament de les diferències de canvi.

a) Partides monetàries.

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

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

b) Partides no monetàries.

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

14è Impost sobre el valor afegit (IVA) i impost general indirecte canari (IGIC).

1. Impuestos suportats.

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

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

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

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

2. Impostos transferits.

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

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

15è Ingressos amb contraprestació.

1. Concepte.

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

2. Reconeixement i valoració.

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

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

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

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

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

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

3. Ingressos per vendes.

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

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

4. Ingressos per prestació de serveis.

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

- a) El grau d'avançament o realització de la prestació, en la data dels comptes anuals pugui ser mesurat amb fiabilitat.
- b) Els costos en què ja s'ha incorregut en la prestació, així com els que queden per incórrer-hi fins a completar-la, poden ser mesurats amb fiabilitat.

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

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

16è Ingressos sense contraprestació.

1. Concepte.

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

2. Reconeixement i valoració.

El reconeixement d'ingressos procedents de transaccions sense contraprestació va associat al reconeixement de l'actiu derivat de l'esmentada transacció, excepte en la mesura que sigui reconegut un passiu també respecte al mateix flux d'entrada. El sorgiment del passiu esmentat està motivat per l'existència d'una condició que impliqui la devolució de l'actiu.

Per procedir al reconeixement de l'ingrés s'han de complir els criteris de reconeixement de l'actiu.

Si s'ha reconegut un passiu, quan aquest es cancel·li perquè es porti a terme el fet imposable o se satisfaci la condició, s'ha de donar de baixa el passiu i s'ha de reconèixer l'ingrés.

Els ingressos procedents de transaccions sense contraprestació s'han de valorar per l'import de l'increment dels actius nets en la data de reconeixement.

3. Impostos.

En el cas dels impostos, s'han de reconèixer l'ingrés i l'actiu quan tingui lloc el fet imposable i se satisfacin els criteris de reconeixement de l'actiu.

Els impostos s'han de quantificar seguint el criteri general que estableix l'apartat 2 anterior. En els casos en què la liquidació d'un impost es faci en un exercici posterior a la realització del fet imposable es poden utilitzar models estadístics per determinar l'import de l'actiu, sempre que els models esmentats tinguin un alt grau de fiabilitat.

L'ingrés tributari s'ha de determinar pel seu import brut. En cas que es paguin beneficis als contribuents a través del sistema tributari, que en altres circumstàncies es pagarien utilitzant un altre mitjà de pagament, aquests constitueixen una despesa i s'han de reconèixer independentment, sense perjudici de la seva imputació pressupostària. L'ingrés, al seu torn, s'ha d'incrementar per l'import de qualsevol d'aquestes despeses pagades a través del sistema tributari.

L'ingrés tributari tanmateix no s'ha d'incrementar per l'import de les despeses fiscals (deduccions), ja que aquestes despeses són ingressos als quals es renuncia i no donen lloc a fluxos d'entrada o sortida de recursos.

4. Multes i sancions pecuniàries.

Les multes i sancions pecuniàries són ingressos de dret públic detrets sense contraprestació i de manera coactiva com a conseqüència de la comissió d'infraccions a l'ordenament jurídic.

El reconeixement dels ingressos s'ha d'efectuar quan es recaptin aquestes o quan en l'ens que tingui atribuïda la potestat per a la seva imposició sorgeixi el dret a cobrar-les.

El naixement del dret de cobrament es produeix quan l'ens impositor tingui un títol legal executiu amb què fer efectiu l'esmentat dret de cobrament.

L'existència d'aquest títol executiu, en el cas de multes i sancions pecuniàries, es produeix en qualsevol dels casos següents:

1. Quan la legislació reguladora d'aquestes estableixi l'executivitat de l'acte d'imposició en el moment de la seva emissió.

2. Quan la legislació reguladora d'aquestes estableixi l'executivitat de l'acte d'imposició en un moment posterior al de la seva emissió:

a) Pel transcurs del termini legalment establert, en cada cas, perquè l'infractor reclami l'acte d'imposició de la sanció, sense que s'hagi produït aquesta reclamació.

b) Per resolució confirmatòria de l'acte d'imposició en l'últim recurs possible a interposar pel subjecte infractor amb anterioritat a l'executivitat de l'acte.

5. Transferències i subvencions.

Els criteris de reconeixement d'aquest tipus d'ingressos es recullen en la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

6. Cessions gratuïtes d'ús de béns i drets.

El tractament d'aquestes operacions queda establert en la norma de reconeixement i valoració núm. 19, «Adscripcions i altres cessions gratuïtes d'ús de béns i drets».

17è Provisions, actius i passius contingents.

1. Provisions.

Aquesta norma de reconeixement i valoració s'ha d'aplicar amb caràcter general, excepte si en una altra norma de reconeixement i valoració continguda en aquest Pla s'estableix un criteri singular. Tampoc no s'ha d'aplicar per al registre de provisions en les quals siguin necessaris càlculs actuuarials per a la seva determinació i les que afecten els denominats beneficis socials.

1.1 Concepte: una provisió és un passiu sobre el qual hi ha incertesa sobre la seva quantia o venciment.

Dóna origen al passiu qualsevol succés del qual neix una obligació de pagament, de tipus legal, contractual o implícita per a l'entitat, de manera que a l'entitat no li queda una altra alternativa més realista que satisfer l'import corresponent.

Una obligació implícita és la que es deriva de les actuacions de la mateixa entitat, en les quals:

a) a causa d'un patró establert de comportament en el passat, de polítiques governamentals que són de domini públic o d'una declaració efectuada de manera suficientment concreta, l'entitat hagi posat de manifest davant de tercers que està disposada a acceptar cert tipus de responsabilitats; i

b) com a conseqüència d'això, l'entitat hagi creat una expectativa vàlida, davant dels tercers amb els quals ha de complir els seus compromisos o responsabilitats.

1.2 Reconeixement: s'ha de reconèixer una provisió quan es donin la totalitat de les condicions següents:

a) l'entitat té una obligació present (ja sigui legal, contractual o implícita) com a resultat d'un succés passat;

b) és probable que l'entitat s'hagi de desprendre de recursos que incorporin rendiments econòmics o potencial de servei per cancel·lar aquesta obligació; i

c) es pot fer una estimació fiable de l'import de l'obligació.

Als efectes anteriors s'ha de tenir en compte el següent:

S'han de reconèixer com a provisions només les obligacions sorgides arran de successos passats, l'existència de les quals sigui independent de les accions futures de l'entitat.

No es poden reconèixer provisions per a despeses en què sigui necessari incórrer per funcionar en el futur.

Un succés que no hagi donat lloc al naixement immediat d'una obligació, ho pot fer en una data posterior, a causa dels canvis legals o per actuacions de l'entitat. A aquests efectes, també es consideren canvis legals aquells en què la normativa hagi estat objecte d'aprovació però encara no hagi entrat en vigor.

La sortida de recursos es considera probable sempre que hi hagi més possibilitats que es presenti que no pas al contrari, és a dir, que la probabilitat que un succés ocorri sigui superior a la probabilitat que no es presenti en el futur.

1.3 Valoració inicial: l'import reconegut com a provisió ha de ser la millor estimació del desemborsament necessari per cancel·lar l'obligació present o per transferir-la a un tercer.

Per a la seva quantificació s'han de tenir en compte les qüestions següents:

a) La base de les estimacions de cadascun dels desenllaços possibles, així com del seu efecte financer, s'han de determinar de conformitat amb:

el judici de la gerència de l'entitat,
l'experiència que es tingui en operacions similars, i
els informes d'experts.

b) L'import de la provisió ha de ser el valor actual dels desemborsaments que s'espera siguin necessaris per cancel·lar l'obligació. Quan es tracti de provisions amb venciment inferior o igual a un any i l'efecte financer no sigui significatiu no és necessari portar a terme cap tipus de descompte.

c) Reemborsament per part de tercers: en cas que l'entitat tingui assegurat que una part o la totalitat del desemborsament necessari per liquidar la provisió li sigui reemborsat per un tercer, aquest reemborsament ha de ser objecte de reconeixement com un actiu independent, l'import del qual no ha d'excedir el registrat en la provisió. Així mateix, la despesa relacionada amb la provisió ha de ser objecte de presentació com una partida independent de l'ingrés reconegut com a reemborsament. Si s'escau ha de ser objecte d'informació en memòria respecte a les partides que estiguin relacionades i que serveixi per comprendre millor una operació.

1.4 Valoració posterior.

1.4.1 Consideracions generals: les provisions han de ser objecte de revisió almenys a la fi de cada exercici i ajustades, si s'escau, per reflectir la millor estimació existent en aquest moment. En cas que no sigui ja probable la sortida de recursos que incorporin rendiments econòmics o potencial de servei, per cancel·lar l'obligació corresponent, s'ha

de procedir a revertir la provisió, la contrapartida de la qual ha de ser un compte d'ingressos de l'exercici.

Independentment d'això, i atès que representen un valor actual, l'actualització de la seva quantia s'ha de fer, amb caràcter general, a càrrec de comptes representatius de despeses financeres. El tipus de descompte a aplicar és l'equivalent al tipus de deute públic per a un venciment anàleg.

1.4.2 Consideracions particulars: els canvis en la valoració d'un passiu existent per desmantellament, restauració o similar que siguin conseqüència de canvis en el calendari o import estimat de la sortida de recursos per liquidar l'obligació o d'un canvi en el tipus de descompte, s'han de comptabilitzar d'acord amb els criteris següents:

a) Si l'actiu es valora segons el model de cost:

a.1) Els canvis en el passiu incrementen o disminueixen el cost de l'actiu corresponent.

a.2) L'import deduït del cost de l'actiu no ha d'excedir el seu valor comptable. Si una disminució en el passiu excedeix l'import del valor comptable de l'actiu, l'excés s'ha de reconèixer immediatament en el resultat de l'exercici.

Com a conseqüència de l'ajust de l'actiu, la base amortitzable ha de ser modificada i les quotes d'amortització s'han de repartir durant la seva vida útil restant.

b) Si l'actiu es valora segons el model de la revaloració:

b.1) Els canvis en el passiu modifiquen la partida específica de patrimoni net prèviament reconeguda, de manera que:

Una disminució del passiu s'ha d'abonar directament a l'esmentada partida específica de patrimoni net, excepte quan s'hagi de comptabilitzar un ingrés com a conseqüència de la reversió d'una minoració de l'actiu reconeguda prèviament en el resultat de l'exercici.

Un increment en el passiu s'ha de carregar contra el compte representatiu de l'esmentada partida específica de patrimoni net, fins al límit del saldo creditor que hi hagi en aquest moment. Si el saldo esmentat és insuficient, la diferència s'ha de registrar com a resultat de l'exercici.

b.2) En cas que una disminució en el passiu excedeixi el valor comptable que s'hauria reconegut si l'actiu s'hagués comptabilitzat pel model del cost, l'excés s'ha de reconèixer com un ingrés de l'exercici.

b.3) Del canvi en la partida específica de patrimoni que sorgeixi d'un canvi en el passiu se n'ha de donar informació en la memòria.

1.5 Aplicació de les provisions: Cada provisió ha de ser destinada només per afrontar els desemborsaments per als quals va ser originalment reconeguda.

2. Actius contingents.

2.1 Concepte: un actiu contingent és un actiu de naturalesa possible, sorgit arran de successos passats, l'existència del qual ha de ser confirmada només per l'ocurrència, o si s'escau per la no-ocurrència, d'un o més esdeveniments incerts en el futur, que no estan enterament sota el control de l'entitat.

2.2 Informació a facilitar: els actius contingents no han de ser objecte de reconeixement en el balanç, si bé se n'ha d'informar en la memòria en cas que sigui probable l'entrada de rendiments econòmics o potencial de servei a l'entitat.

Els actius contingents han de ser objecte d'avaluació continuada.

3. Passius contingents.

3.1 Concepte: un passiu contingent és:

a) una obligació possible, sorgida arran de successos passats, l'existència de la qual ha de ser confirmada només per l'ocurrència, o si s'escau per la no-ocurrència, d'un

o més esdeveniments incerts en el futur, que no estan enterament sota el control de l'entitat; o bé

b) una obligació present, sorgida arran de successos passats, que no s'ha reconegut comptablement perquè:

no és probable que l'entitat l'hagi de satisfer, desprenent-se de recursos que incorporin rendiments econòmics o prestació de serveis; o bé

l'import de l'obligació no pot ser valorat amb la suficient fiabilitat.

3.2 Informació a facilitar: l'entitat no ha de procedir al reconeixement de cap passiu contingent en el balanç. No obstant això se n'ha d'informar en la memòria, excepte en el cas que la possibilitat de tenir una sortida de recursos que incorporin rendiments econòmics o prestació de serveis es consideri remota.

Els passius contingents han de ser objecte d'avaluació continuada.

18è Transferències i subvencions.

1. Concepte.

Únicament als efectes d'aquest Pla:

Les transferències tenen per objecte un lliurament dinerari o en espècie entre els diferents agents de les administracions públiques, i d'aquests a altres entitats públiques o privades i a particulars, i viceversa, totes sense contrapartida directa per part dels beneficiaris, i es destinen a finançar operacions o activitats no singularitzades.

Les subvencions tenen per objecte un lliurament dinerari o en espècie entre els diferents agents de les administracions públiques, i d'aquests a altres entitats públiques o privades i a particulars, i viceversa, totes sense contrapartida directa per part dels beneficiaris, i es destinen a un fi, un propòsit, una activitat o un projecte específic, amb l'obligació per part del beneficiari de complir les condicions i els requisits que s'hagin establert o, en cas contrari, procedir al seu reintegrament.

Les transferències i les subvencions suposen un augment del patrimoni net del beneficiari d'aquestes i, simultàniament, una correlativa disminució del patrimoni net del concedent.

2. Reconeixement.

a) Transferències i subvencions concedides.

a.1) Monetàries: les transferències i les subvencions concedides s'han de comptabilitzar com a despeses en el moment en què es tingui constància que s'han complert les condicions establertes per a la seva percepció, sense perjudici de la imputació pressupostària d'aquestes, que s'ha d'efectuar d'acord amb els criteris recollits en la primera part d'aquest text relativa al marc conceptual de la comptabilitat pública.

Quan al tancament de l'exercici estigui pendent el compliment d'alguna de les condicions establertes per a la seva percepció, però no hi hagi dubtes raonables sobre el seu futur compliment, s'ha de dotar una provisió pels corresponents imports, amb la finalitat de reflectir la despesa.

a.2) No monetàries o en espècie: en el cas de lliurament d'actius, l'entitat concedent ha de reconèixer la transferència o la subvenció concedida en el moment del lliurament al beneficiari.

En el cas de deutes assumits d'altres ens, l'entitat que assumeix el deute ha de reconèixer la subvenció concedida en el moment en què entri en vigor la norma o l'acord d'assumpció, i registrar com a contrapartida el passiu sorgit com a conseqüència d'aquesta operació.

b) Transferències i subvencions rebudes.

b.1) Transferències rebudes: les transferències rebudes s'han de reconèixer com a ingrés imputable al resultat de l'exercici en què es reconeguin.

Les transferències monetàries s'han de reconèixer simultàniament al registre de l'ingrés pressupostari de conformitat amb els criteris recollits en la primera part d'aquest text, relativa al marc conceptual de la comptabilitat pública. No obstant això, es poden reconèixer amb anterioritat quan s'hagin complert les condicions establertes per a la seva percepció.

Les transferències rebudes en espècie s'han de reconèixer en el moment de la recepció del bé.

b.2) Subvencions rebudes: les subvencions rebudes es consideren no reintegrables i s'han de reconèixer com a ingressos per l'ens beneficiari quan hi hagi un acord individualitzat de concessió de la subvenció a favor de l'esmentat ens, s'hagin complert les condicions associades al seu gaudi i no hi hagi dubtes raonables sobre la seva percepció, sense perjudici de la imputació pressupostària d'aquestes, que s'ha d'efectuar d'acord amb els criteris recollits en la primera part d'aquest text relativa al marc conceptual de la comptabilitat pública. En els altres casos les subvencions rebudes es consideren reintegrables i s'han de reconèixer com a passiu.

Exclusivament als efectes del seu registre comptable, s'entenen complertes les condicions associades al gaudi de la subvenció en els casos següents:

Quan el compliment de les condicions associades al seu gaudi s'estengui a diversos exercicis, es presumeix el compliment una vegada efectuada la inversió o la despesa, si en el moment d'elaboració dels comptes anuals de cadascun dels exercicis que afecti, s'està complint i no hi ha dubtes raonables sobre el compliment de les condicions que afectin els exercicis posteriors.

En el cas de subvencions per a la construcció d'actius, quan les condicions associades al gaudi exigeixin la seva finalització i posada en condicions de funcionament i la seva execució es faci en diversos exercicis, s'entenen complertes les condicions sempre que en el moment d'elaboració dels comptes anuals no hi hagi dubtes raonables del fet que es compliran. En aquest cas la subvenció es considera no reintegrable en proporció a l'obra executada.

Aquest tractament és aplicable a les subvencions per a despeses corrents d'execució plurianual quan s'exigeixi la finalització de les activitats subvencionades.

En el cas d'actius rebuts com a subvenció en espècie, el beneficiari ha de reconèixer la subvenció rebuda com a ingrés o passiu, segons que correspongui, en el moment de la recepció.

En el cas de deutes assumits per altres ens, l'entitat el deute de la qual ha estat assumit ha de reconèixer com a ingrés la subvenció rebuda en el moment en què entri en vigor la norma o l'acord d'assumpció, i registrar simultàniament la cancel·lació del passiu assumit.

Les subvencions rebudes s'han d'imputar a resultats d'acord amb els criteris que es detallen a continuació, que són aplicables tant a les de caràcter monetari com a les de caràcter no monetari o en espècie:

Les subvencions rebudes s'han de comptabilitzar, amb caràcter general, com a ingressos directament imputats al patrimoni net, en una partida específica, que s'han d'imputar al resultat de l'exercici sobre una base sistemàtica i racional de manera correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció de què es tracti, per a la qual cosa s'ha de tenir en compte la finalitat fixada en la seva concessió:

Subvencions per finançar despeses: s'han d'imputar al resultat del mateix exercici en què es meritin les despeses que estiguin finançant.

Subvencions per adquisició d'actius: s'han d'imputar al resultat de cada exercici en proporció a la vida útil del bé, aplicant el mateix mètode que per a la dotació a l'amortització

dels elements esmentats, o, si s'escau, quan es produeixi la seva alienació o baixa en inventari.

En el cas d'actius no amortitzables, s'han d'imputar com a ingressos en l'exercici en el qual es produeixi l'alienació o la baixa en inventari d'aquests. En el supòsit que la condició associada al gaudi de la subvenció per l'ens beneficiari suposi que aquest hagi de fer determinades aplicacions de fons (despeses o inversions), es pot registrar com a ingrés a mesura que es vagin imputant a resultats les despeses derivades d'aquestes aplicacions de fons.

Subvencions per cancel·lació de passius: s'han d'imputar al resultat de l'exercici en què es produeixi l'esmentada cancel·lació, excepte quan s'atorguin en relació amb un finançament específic, cas en què s'han d'imputar en funció de l'element finançat.

3. Valoració.

Les transferències i les subvencions de caràcter monetari s'han de valorar per l'import concedit, tant per l'ens concedent com pel beneficiari.

Les transferències i les subvencions de caràcter no monetari o en espècie s'han de valorar pel valor comptable dels elements lliurats, en el cas de l'ens concedent, i pel seu valor raonable en el moment del reconeixement, en el cas de l'ens beneficiari, llevat que, d'acord amb una altra norma de reconeixement i valoració, es dedueixi una altra valoració de l'element patrimonial en què es materialitzi la transferència o subvenció.

Les subvencions rebudes per assumptió de deutes s'han de valorar pel valor comptable del deute en el moment en què aquest s'assumeix.

Les subvencions concedides per assumptió de deutes s'han de valorar pel valor raonable del deute en el moment de l'assumpció.

4. Transferències i subvencions atorgades per les entitats públiques propietàries.

Les transferències i les subvencions atorgades per l'entitat o entitats propietàries a favor d'una entitat pública dependent s'han de comptabilitzar d'acord amb els criteris continguts en els apartats anteriors d'aquesta norma de reconeixement i valoració.

No obstant el que preveu el paràgraf anterior, l'aportació patrimonial inicial directa, així com les posteriors ampliacions d'aquesta per assumptió de noves competències per l'entitat dependent s'han de registrar per l'entitat o entitats propietàries com a inversions en el patrimoni de les entitats públiques dependents a les quals s'efectua l'aportació, i s'han de valorar d'acord amb els criteris establerts en la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers», i per l'entitat dependent com a patrimoni net, i en aquest cas s'han de valorar d'acord amb els criteris que indica l'apartat anterior d'aquesta norma de reconeixement i valoració.

19è Adscripcions, i altres cessions gratuïtes d'ús de béns i drets.

1. Concepte.

S'inclouen en aquest epígraf les operacions per les quals es transfereixen gratuïtament actius per a la seva utilització per l'entitat receptora en una destinació o finalitat determinada, de manera que si els béns o drets no s'utilitzessin per a la finalitat prevista haurien de ser objecte de reversió o devolució a l'entitat aportant d'aquests, ja sigui com a conseqüència del que estableixi la normativa aplicable o mitjançant un acord vinculant entre les entitats esmentades.

Dins de les adscripcions s'inclouen tant les efectuades des d'una entitat pública als seus organismes públics dependents com entre organismes públics dependents d'una mateixa entitat pública. Quant a les cessions gratuïtes d'ús de béns i drets s'inclouen les efectuades entre dues entitats públiques entre les quals no hi hagi relació de dependència ni siguin dependents d'una mateixa entitat pública, i les efectuades entre entitats públiques i entitats privades.

2. Reconeixement i valoració.

Aquestes operacions s'han de registrar i valorar, tant en l'entitat beneficiària o cessionària dels béns o drets com en l'entitat aportant o cedent, d'acord amb els criteris establerts en la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions». En cas que hi hagi dubtes sobre la utilització del bé o dret per a la finalitat prevista, l'operació ha de tenir la consideració de passiu per a l'entitat beneficiària. S'ha de presumir la utilització futura del bé o dret per a la finalitat prevista sempre que sigui aquest el seu ús en el moment d'elaborar els comptes anuals. Si l'adscripció o cessió gratuïta del bé és per un període inferior a la seva vida econòmica, l'entitat beneficiària d'aquest ha de registrar un immobilitzat intangible pel valor raonable del dret d'ús del bé cedit. Si l'adscripció o cessió gratuïta és per un període indefinit o similar a la vida econòmica del bé rebut, l'entitat beneficiària ha de registrar en el seu actiu l'element rebut en funció de la seva naturalesa i pel valor raonable d'aquest en la data de l'adscripció o cessió.

En absència d'altres valors determinats d'acord amb els criteris establerts en el marc conceptual de la comptabilitat pública en relació amb el valor raonable, la valoració dels béns immobles rebuts en adscripció o cessió es pot fer pel valor que els assigni, a efectes tributaris de les transmissions patrimonials, la comunitat autònoma en la qual radiquin.

Finalment, pel que fa a les adscripcions de béns, quan aquestes es produeixin des d'una entitat pública a les seves entitats dependents i, als efectes de l'aplicació a aquestes del que estableix l'apartat 4 de la norma de valoració núm. 18, «Transferències i subvencions», s'entén que els béns objecte d'adscripció constitueixen per a l'entitat dependent una aportació patrimonial inicial o una ampliació d'aquesta com a conseqüència de l'assumpció de noves competències per l'esmentada entitat dependent.

20è Activitats conjuntes.

1. Concepte.

Una activitat conjunta és un acord en virtut del qual dues o més entitats denominades partícips emprenen una activitat econòmica que se sotmet a gestió conjunta, fet que suposa compartir la potestat de dirigir les polítiques financera i operativa de l'esmentada activitat amb la finalitat d'obtenir rendiments econòmics o potencial de servei, de manera que les decisions estratègiques, tant de caràcter financer com operatiu, requereixin el consentiment unànim de tots els partícips.

2. Categories d'activitats conjuntes.

Als efectes d'aquesta norma es distingeixen els següents tipus d'activitats conjuntes:

a) Activitats conjuntes que no requereixen la constitució d'una persona jurídica independent.

Es tracta d'activitats controlades conjuntament, que impliquen l'ús d'actius i altres recursos dels quals són titulars els partícips o bé únicament el control conjunt pels partícips (i sovint també la propietat conjunta) sobre un o més actius aportats o adquirits per complir els objectius de l'activitat conjunta.

b) Activitats conjuntes que requereixen la constitució d'una persona jurídica independent.

Són les entitats controlades de manera conjunta, també denominades entitats multigrup, a què es refereix la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

3. Activitats conjuntes que no requereixen la constitució d'una nova entitat.

a) Cada partípic ha de reconèixer en els seus comptes anuals, classificats d'acord amb la seva naturalesa:

la part proporcional que li correspongui, en funció del seu percentatge de participació, dels actius que controli conjuntament amb els altres partícips i dels passius en els quals hagi incorregut conjuntament, així com els actius afectes a l'activitat conjunta que controli de manera individual i els passius en què incorri individualment com a conseqüència de l'activitat conjunta, i

la part proporcional que li correspongui dels ingressos generats i de les despeses en què s'ha incorregut en l'activitat conjunta, així com les despeses en què s'ha incorregut individualment com a conseqüència de la seva participació en l'activitat conjunta.

En el reconeixement i la valoració dels esmentats actius, passius, ingressos i despeses s'han d'aplicar els criteris previstos en la norma de reconeixement i valoració corresponent.

b) Transaccions entre un partípic i l'activitat conjunta.

Quan el partípic aportí o vengui actius a l'activitat conjunta, el reconeixement de qualsevol porció dels resultats econòmics derivats de la transacció ha de reflectir el fons econòmic d'aquesta.

Mentre l'activitat conjunta conservi els actius cedits i el partípic hagi transferit els riscos i avantatges inherents a la propietat, aquest ha de reconèixer només la porció dels resultats econòmics que sigui atribuïble a les inversions dels altres partícips.

El partípic ha de reconèixer l'import total de qualsevol resultat negatiu quan l'aportació o la venda hagin posat de manifest una reducció del valor realitzable net dels actius corrents o un deteriorament del valor dels béns transferits.

Quan un partípic compri actius procedents de l'activitat conjunta, no ha de reconèixer la seva part proporcional en el resultat positiu o negatiu de l'activitat conjunta corresponent a l'esmentada transacció fins que els actius siguin venuts a un tercer independent, llevat que els resultats negatius representin una reducció en el valor realitzable net dels actius corrents o un deteriorament del valor dels béns transferits, que s'han de reconèixer de manera immediata.

4. Entitats controlades de manera conjunta.

El partípic ha de registrar la seva participació en una entitat controlada de manera conjunta d'acord amb el que preveu respecte a les inversions en entitats del grup, multigrup i associades la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

21è Canvis en criteris i estimacions comptables i errors.

1. Canvis en criteris comptables.

Els canvis en criteris comptables poden obeir a una decisió voluntària, degudament justificada, que impliqui l'obtenció d'una millor informació, o bé a la imposició d'una norma.

a) Adopció voluntària d'un canvi de criteri comptable.

Per l'aplicació del principi d'uniformitat no es poden modificar els criteris comptables d'un exercici a un altre, tret de casos excepcionals que s'han d'indicar i justificar en la memòria i sempre dins dels criteris permesos en aquest Pla general de comptabilitat pública. En aquests supòsits, es considera que el canvi ha de ser aplicat retroactivament des de l'exercici més antic per al qual es disposi d'informació. S'ha d'incloure com un ajust per canvis de criteri en el patrimoni net l'efecte acumulat de les variacions d'actius i passius, calculades a l'inici de l'exercici que siguin conseqüència d'un canvi de criteri. Aquesta correcció ha de motivar el corresponent ajust en la informació comparativa, llevat que no sigui factible.

Quan no sigui possible determinar l'efecte acumulat dels ajustos de manera raonable al principi de l'exercici s'ha d'aplicar el nou criteri comptable de manera prospectiva.

b) Canvi de criteri comptable per imposició normativa.

Un canvi de criteri comptable per l'adopció d'una norma que reguli el tractament d'una transacció o fet ha de ser tractat d'acord amb les disposicions transitòries que s'estableixin en la mateixa norma. En absència d'aquestes disposicions transitòries el tractament ha de ser el mateix que el que estableix el punt a) anterior.

2. Canvis en les estimacions comptables.

Els canvis en les partides que requereixen per a la seva valoració fer estimacions i que són conseqüència de l'obtenció d'informació addicional, de més experiència o del coneixement de nous fets, no s'han de considerar als efectes que assenyalava el paràgraf anterior canvis de criteri comptable o error.

Quan sigui difícil distingir entre un canvi de criteri comptable o d'estimació comptable, aquest s'ha de considerar un canvi d'estimació comptable.

L'efecte del canvi en una estimació comptable s'ha de comptabilitzar de manera prospectiva, i afecta, segons la naturalesa de l'operació de què es tracti, el resultat de l'exercici en què té lloc el canvi o, quan sigui procedent, directament el patrimoni net. L'eventual efecte sobre exercicis futurs s'ha d'anar imputant en el transcurs d'aquests.

3. Errors.

Les entitats han d'elaborar els seus comptes anuals corregint els errors que s'hagin posat de manifest abans de la seva formulació.

En elaborar els comptes anuals es poden descobrir errors sorgits en exercicis anteriors, que són el resultat d'omissions o inexactituds resultants d'errors en utilitzar informació fiable, que estava disponible quan els comptes anuals per a aquests períodes van ser formulats i l'entitat hauria d'haver utilitzat en l'elaboració dels estats esmentats.

Els errors corresponents a exercicis anteriors que tinguin importància relativa s'han de corregir aplicant les mateixes regles establertes en l'apartat 1 d'aquesta norma de reconeixement i valoració.

En cap cas, els errors d'exercicis anteriors es poden corregir de manera que afectin el resultat de l'exercici en què són descoberts, excepte en el cas que no tinguin importància relativa o sigui impracticable determinar l'efecte d'aquest error.

22è Fets posteriors al tancament de l'exercici.

Els fets posteriors que posin de manifest condicions que ja existien al tancament de l'exercici s'han de tenir en compte per a la formulació dels comptes anuals o, si s'escau, per a la seva reformulació, sempre abans de la seva aprovació per l'òrgan competent. Aquests fets posteriors han de motivar en els comptes anuals, en funció de la seva naturalesa, un ajust, informació en la memòria, o tots dos.

Els fets posteriors al tancament de l'exercici que posin de manifest condicions que no existien al tancament d'aquest 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 fer l'esmentada estimació.

En tot cas s'ha d'incloure informació sobre els fets posteriors que afecti l'aplicació del principi de gestió continuada.

Tercera part

Comptes anuals

1. Normes d'elaboració dels comptes anuals

1r Documents que integren els comptes anuals.

Els comptes anuals comprenen el balanç, el compte del resultat econòmic patrimonial, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de fluxos d'efectiu, l'estat de liquidació del pressupost i la memòria. Aquests documents formen una unitat i han de ser redactats amb claredat i mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat econòmic patrimonial, i de l'execució del pressupost de l'entitat de conformitat amb aquest Pla de comptes.

2n Formulació dels comptes anuals.

1. Els comptes anuals els ha de formular l'entitat en el termini establert per la legislació vigent.

2. Els comptes anuals s'han de referir a l'any natural, excepte en els casos de dissolució o creació de l'entitat. En els casos de dissolució d'una entitat els comptes anuals s'han de referir al període que va des de l'1 de gener fins a la data de dissolució, mentre que en els casos de creació d'una entitat, els comptes anuals s'han de referir al període que va des de la data de creació fins al 31 de desembre de l'esmentat exercici.

3. El balanç, el compte del resultat econòmic patrimonial, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de fluxos d'efectiu, l'estat de liquidació del pressupost i la memòria han d'estar identificats; i s'ha d'indicar de manera clara i en cadascun dels documents esmentats la seva denominació, l'entitat a la qual corresponen i l'exercici a què es refereixen.

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

3r Estructura dels comptes anuals.

Els comptes anuals de les entitats s'han d'adaptar als models establerts en aquest Pla de comptes.

4t Entitats del grup, multigrup i associades.

Als efectes de la presentació dels comptes anuals s'han de tenir en compte els conceptes d' «entitat del grup, entitat multigrup i entitat associada» que es defineixen en les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats en l'àmbit del sector públic aprovades per l'Ordre HAP/1489/2013, de 18 de juliol.

5è Normes comunes al balanç, el compte del resultat econòmic patrimonial, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu.

Sense perjudici del que disposen les normes particulars de cadascun dels estats que componen els comptes anuals, el balanç, el compte del resultat econòmic patrimonial, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu s'han de formular tenint en compte les regles següents:

1. En cada partida han de figurar, a més de les xifres de l'exercici que es tanca, les corresponents a l'exercici immediatament anterior, excepte en la primera part de l'estat de canvis en el patrimoni net. A aquests efectes, quan unes i altres no siguin comparables, ja sigui perquè s'ha produït una modificació en l'estructura dels comptes, ja perquè hi ha hagut un canvi de criteri comptable o esmena d'error o bé perquè s'ha produït una reorganització administrativa, s'ha de procedir a adaptar els imports de l'exercici precedent

als efectes de la seva presentació en l'exercici al qual es refereixen els comptes anuals, i se n'ha d'informar en la memòria.

2. No es poden modificar els criteris de registre i valoració d'un exercici a un altre, tret de casos excepcionals que s'han d'indicar i justificar en la memòria.

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

4. Quan sigui procedent, cada partida ha de contenir una referència creuada a la informació corresponent dins de la memòria.

6è Balanç.

El balanç comprèn, amb la deguda separació, l'actiu, el passiu i el patrimoni net de l'entitat, i s'ha de formular tenint en compte que:

1. La classificació entre partides corrents i no corrents s'ha de fer d'acord amb els criteris següents:

a) Un actiu s'ha de classificar com a actiu corrent quan:

a.1) S'espera efectuar en el curt termini, és a dir, dins del període de dotze mesos comptats a partir de la data dels comptes anuals, o

a.2) Es tracti d'efectiu o un altre mitjà líquid equivalent.

Tots els altres actius s'han de classificar com a no corrents.

b) Un passiu s'ha de classificar com a passiu corrent quan s'hagi de liquidar a curt termini, és a dir, dins del període de dotze mesos a partir de la data dels comptes anuals.

Tots els altres passius s'han de classificar com a no corrents.

2. Les correccions valoratives per deteriorament i les amortitzacions acumulades han de minorar la partida de l'actiu en la qual figuri el corresponent element patrimonial.

3. Els desemborsaments pendents sobre participacions han de minorar la partida de l'actiu en la qual figuri la corresponent inversió financera.

4. La partida 4, «Béns del patrimoni històric», de l'epígraf A.II, «Immobilitzat material» de l'actiu, ha d'incloure tots els béns que participin d'aquesta naturalesa independentment del fet que estiguin sent utilitzats per l'entitat o no.

5. La partida 1, «Deutors per operacions de gestió», de l'epígraf B.III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini», de l'actiu ha d'incloure tots els deutors de caràcter pressupostari excepte els de naturalesa financera del capítol 5 «Ingressos patrimonials», els del capítol 6 d'alienació d'inversions reals i els dels capítols 8 i 9 d'actius i passius financers, respectivament. També s'hi han d'incloure els deutors de caràcter no pressupostari que al seu venciment es converteixin en deutors pressupostaris inclosos en aquesta partida.

En tot cas, els deutors pressupostaris i no pressupostaris derivats d'actius construïts o adquirits per a altres entitats s'han d'incloure en aquesta partida.

6. Dins de la partida 2, «Altres comptes a cobrar», de l'epígraf B.III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini», de l'actiu, s'han d'incloure els deutors pressupostaris derivats del capítol 9 «Passius financers», a més dels deutors de caràcter no pressupostari que, d'acord amb aquestes normes, no hagin de figurar en altres partides del balanç.

7. L'epígraf A.VII de l'actiu, «Deutors i altres comptes a cobrar a llarg termini», ha d'incloure els comptes deutors de l'epígraf B.III de l'actiu amb venciment superior a un any.

8. Els epígrafs B.IV, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», i B.V, «Inversions financeres a curt termini», de l'actiu, han d'incloure els actius financers derivats del capítol 8 «Actius financers», així com els derivats d'ingressos de naturalesa financera del capítol 5 «Ingressos patrimonials» i els derivats del capítol 6 «Alienació d'inversions reals» quan no es refereixin a actius construïts o adquirits per a altres entitats, independentment del fet que estiguin vençuts o

no i per tant classificats en comptes de deutors pressupostaris o no pressupostaris. També s'han d'incloure en aquests epígrafs els actius financers similars als esmentats que estiguin classificats en comptes de deutors no pressupostaris de tresoreria.

9. Per la seva banda, les subvencions pendents d'imputar a resultats, d'acord amb el que preveu la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions», s'han de registrar a l'epígraf A.IV del passiu, «Subvencions rebudes pendents d'imputació a resultats».

10. Els epígrafs C.II, «Deutes a curt termini», i C.III, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a curt termini» del passiu, han d'incloure els passius financers derivats del capítol 9 «Passius financers», així com els derivats del capítol 3 «Despeses financeres» i els derivats del capítol 6 «Inversions reals» quan no es refereixin a actius construïts o adquirits per a altres entitats, independentment del fet que estiguin vençuts o no i per tant classificats en comptes de creditors pressupostaris o no pressupostaris. També s'han d'incloure en aquests epígrafs els passius financers similars als esmentats que estiguin classificats en comptes de creditors no pressupostaris de tresoreria.

11. La partida 1, «Creditors per operacions de gestió», de l'epígraf C.IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini», del passiu, ha d'incloure tots els creditors de caràcter pressupostari excepte els relatius al capítol 3 «Despeses financeres», al capítol 6 «Inversions reals» i als capítols 8 i 9 d'actius i passius financers, respectivament. També s'hi han d'incloure els creditors de caràcter no pressupostari que al seu venciment es converteixin en creditors pressupostaris inclosos en aquesta partida.

En tot cas, els creditors pressupostaris i no pressupostaris derivats d'actius construïts o adquirits per a altres entitats s'han d'incloure en aquesta partida.

12. Dins de la partida 2, «Altres comptes a pagar», de l'epígraf C.IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini», del passiu, s'han d'incloure els creditors pressupostaris derivats del capítol 8 «Actius financers», a més dels creditors de caràcter no pressupostari que, d'acord amb aquestes normes, no hagin de figurar en altres partides del balanç.

13. L'epígraf B.IV del passiu, «Creditors i altres comptes a pagar a llarg termini», ha d'incloure els comptes creditors de l'epígraf C.IV del passiu amb venciment superior a un any.

14. Quan no es pugui reexpressar en la columna relativa a l'exercici anterior una correcció d'un error material o un canvi de criteri, si s'escau se n'ha d'informar en la memòria.

7è Compte del resultat econòmic patrimonial.

Aquest compte recull el resultat econòmic patrimonial obtingut en l'exercici i està format pels ingressos i les despeses d'aquest, excepte quan sigui procedent la seva imputació directa al patrimoni net d'acord amb el que preveuen les normes de reconeixement i valoració. El compte del resultat econòmic patrimonial s'ha de formular tenint en compte que:

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

2. L'import corresponent als ingressos tributaris i urbanístics, les vendes, prestacions de serveis i altres ingressos de gestió ordinària s'ha de reflectir en el compte del resultat econòmic patrimonial pel seu import net.

3. Les transferències i subvencions rebudes s'han d'imputar al resultat econòmic patrimonial d'acord amb la corresponent norma de reconeixement i valoració i s'han de reflectir en les partides següents:

a) Les subvencions rebudes per finançar despeses de l'exercici, les transferències i les subvencions rebudes per a la cancel·lació de passius que no suposin un finançament específic d'un element patrimonial, s'han de reflectir en la partida 2.a) «Transferències i subvencions rebudes. De l'exercici».

b) Les subvencions rebudes per finançar actius no corrents de caràcter amortitzable (materials, intangibles, inversions immobiliàries i patrimoni públic del sòl), les rebudes per a la cancel·lació d'un passiu que suposi un finançament específic d'un element patrimonial dels anteriors i les rebudes per finançar actius no corrents i no amortitzables que exigeixin fer determinades aplicacions de fons han de figurar en la partida 2.b), «Transferències i subvencions rebudes. Imputació de subvencions per a l'immobilitzat no financer».

c) Les subvencions rebudes per finançar actius corrents diferents dels construïts o adquirits per a altres entitats o despeses corrents d'execució plurianual s'han de reflectir en la partida 2.c), «Transferències i subvencions rebudes. Imputació de subvencions per a actius corrents i altres».

d) Si els actius a què es refereix l'apartat b) anterior s'alienen o es donen de baixa, les subvencions rebudes per al seu finançament que estiguin pendents d'imputació a resultats s'han de reflectir en la partida 13.c), «Deteriorament de valor i resultats per alienació de l'immobilitzat no financer i actius en estat de venda. Imputació de subvencions per a l'immobilitzat no financer». En aquesta mateixa partida han de figurar les subvencions rebudes per finançar actius no corrents i no amortitzables i actius en estat de venda.

e) Quan la subvenció financi una despesa o un actiu de naturalesa financera, l'ingrés corresponent s'ha d'incloure en la partida 21, «Subvencions per al finançament d'operacions financeres».

4. Quan l'entitat faci contractes o acords de construcció o adquisició d'actius per a altres entitats, els ingressos derivats d'aquests s'han d'incloure en la partida 3.c), «Vendes i prestacions de serveis. Imputació d'ingressos per actius construïts o adquirits per a altres entitats». Quan, d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 12, «Actius construïts o adquirits per a altres entitats», no es pugui utilitzar el grau de realització per a la valoració dels ingressos derivats d'aquestes inversions, la variació d'existències d'aquestes s'ha d'incloure en la partida 4, «Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació i deteriorament de valor».

5. La partida 7, «Excessos de provisions», recull aquestes operacions, mentre que les dotacions i els increments de provisions s'han d'incloure en la partida de despeses corresponent en funció de la seva naturalesa.

6. Els resultats derivats de la venda d'actius en estat de venda, així com els originats per l'alienació d'inversions immobiliàries o de patrimoni públic del sòl s'han de reflectir en la partida 13.b), «Deteriorament de valor i resultats per alienació d'immobilitzat no financer i actius en estat de venda. Baixes i alienacions».

7. Els ingressos i les despeses originats pels instruments de cobertura que, d'acord amb el que disposen les normes de reconeixement i valoració, s'hagin d'imputar al compte del resultat econòmic patrimonial, han de figurar en la partida de despeses o ingressos que genera la partida coberta, i se n'ha d'informar detalladament en la memòria.

En el cas de cobertures per a les quals no hi hagi divisionaris previstos en els subcomptes 6645, «Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura», i 7645, «Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura», l'entitat ha d'habilitar els divisionaris necessaris dels subcomptes esmentats, que han de figurar a l'epígraf del compte del resultat econòmic patrimonial corresponent a la partida coberta, amb l'objecte de complir el que preveu el paràgraf anterior.

8. Els resultats originats fora de l'activitat normal de l'entitat així com del seu control, com per exemple, les multes o sancions suportades, s'han d'incloure en la partida 14, «Altres partides no ordinàries», i se n'ha d'informar en la memòria.

9. El deteriorament dels drets a cobrar inclosos a l'epígraf del balanç «Deutors i altres comptes a cobrar» s'ha de reflectir en la partida 20, «Deteriorament de valor, baixes i alienacions d'actius i passius financers».

10. La línia «+ Ajustos en el compte del resultat de l'exercici anterior» recull els ajustos derivats d'un error material o un canvi de criteri en el resultat de l'exercici anterior que no es puguin registrar en els seus conceptes definitius, i només admet import (positiu o negatiu) en la columna corresponent a l'exercici anterior al de referència dels comptes.

L'import d'aquesta mateixa columna corresponent a l'última línia «Resultat de l'exercici anterior ajustat» s'obté per agregació de l'import de la línia de «+ Ajustos en el compte del resultat de l'exercici anterior» i de l'import de la línia «IV. Resultat (estalvi o desestalvi) net de l'exercici».

11. L'import dels comptes amb saldo creditor ha de figurar amb signe positiu i el dels comptes amb saldo deutor, amb signe negatiu.

8è Estat de canvis en el patrimoni net.

L'estat de canvis en el patrimoni net està dividit en tres parts:

1. Estat total de canvis en el patrimoni net.
2. Estat d'ingressos i despeses reconeguts.
3. Estat d'operacions amb l'entitat o entitats propietàries.

Els estats esmentats han de tenir l'estructura que figura en els models de comptes anuals.

Als efectes de donar informació en la memòria sobre les partides dels esmentats estats, quan sigui significativa, s'han de considerar els imports bruts inclosos en cada partida, en lloc de l'import net d'aquesta, en el cas de partides en què s'integrin imports de diferent signe.

1. En la primera part, «estat total de canvis en el patrimoni net», s'ha d'informar de tots els canvis que hi ha hagut en el patrimoni net, i s'ha de distingir entre:

Els ajustos en el patrimoni net per raó de canvis de criteris comptables i correccions d'errors.

Els ingressos i les despeses reconeguts en l'exercici.

Les operacions patrimonials amb l'entitat o entitats propietàries, en les quals aquestes actuïn com a tals.

Altres variacions que es produeixin en el patrimoni net.

2. En la segona part, «estat d'ingressos i despeses reconeguts», s'hi han de recollir els canvis en el patrimoni net derivats de:

El resultat econòmic patrimonial.

Els ingressos i les despeses reconeguts directament en el patrimoni net, distingint els ingressos de les despeses.

Les transferències al compte del resultat econòmic patrimonial, o al valor inicial de la partida coberta, d'ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net.

Aquest estat desenvolupa l'epígraf D.1 de l'«Estat total de canvis en el patrimoni net».

En la columna relativa a l'exercici immediatament anterior al que es tanca han de figurar els imports ajustats, és a dir, els imports de l'esmentat exercici corregits, si s'escau, pels ajustos per canvis de criteri i correccions d'errors.

Les partides de despeses reconegudes directament en el patrimoni net han de figurar amb signe negatiu.

La partida II.4 «Subvencions rebudes» pot tenir signe positiu o negatiu, atès que recull les subvencions imputades a patrimoni net, així com les devolucions d'aquestes quan encara no hagin estat imputades totalment al resultat econòmic patrimonial.

Les partides de l'epígraf III, «Transferències al compte del resultat econòmic patrimonial o al valor inicial de la partida coberta», en les quals les transferències d'ingressos superin les transferències de despeses han de figurar pel seu import net amb signe negatiu i en cas contrari amb signe positiu.

No obstant això, en els registres comptables de l'entitat han de figurar pels seus imports bruts els imports transferits al compte del resultat econòmic patrimonial o al valor inicial de la partida coberta, segons el que disposa aquest Pla de comptes.

3. En la tercera part, «Estat d'operacions amb l'entitat o entitats propietàries», s'hi han de presentar dos tipus d'informació:

3.a) Les operacions patrimonials amb l'entitat o entitats propietàries. Aquesta informació és un desenvolupament de l'epígraf D.2 de l' «Estat total de canvis en el patrimoni net».

3.b) Altres operacions amb l'entitat o entitats propietàries, en què es diferenciïn els ingressos i les despeses reconeguts directament en el compte del resultat econòmic patrimonial i els ingressos i les despeses reconeguts directament en el patrimoni net.

En la columna relativa a l'exercici immediatament anterior al que es tanca han de figurar els imports ajustats, és a dir, les operacions de l'esmentat exercici corregides, si s'escau, pels ajustos per canvis de criteri i correccions d'errors.

En relació amb la informació sobre les operacions patrimonials amb l'entitat o entitats propietàries en les partides 1, «Aportació patrimonial dinerària», i 2, «Aportació de béns i drets», s'han d'incloure les aportacions rebudes de l'entitat o entitats propietàries ja sigui com a aportació patrimonial inicial directa o com a posteriors ampliacions com a conseqüència d'assumpció de noves competències per l'entitat comptable.

En la partida 3, «Assumpció i condonació de passius financers», s'hi han d'incloure les aportacions efectuades per l'entitat o entitats propietàries mitjançant l'assumpció o condonació de passius financers de l'entitat comptable.

En la partida 5, «Devolució de béns i drets», s'hi han d'incloure les devolucions a l'entitat o entitats propietàries de béns i drets, com per exemple la reversió de béns i drets adscrits.

9è Estat de fluxos d'efectiu.

L'estat de fluxos d'efectiu informa sobre l'origen i la destinació dels moviments que hi ha hagut en les partides monetàries d'actiu representatives d'efectiu i altres actius líquids equivalents, i indica la variació neta soferta per aquestes en l'exercici.

S'entén per efectiu i altres actius líquids equivalents els que com a tals figuren a l'epígraf B.VII de l'actiu del balanç, és a dir, la tresoreria dipositada en la caixa de l'entitat i els dipòsits bancaris a la vista; també en formen part els actius financers que siguin fàcilment convertibles en efectiu i que en el moment de la seva adquisició, el seu venciment no sigui superior a tres mesos, sempre que no hi hagi risc de canvis de valor i formin part de la política de gestió normal de la tresoreria de l'entitat.

Els moviments d'efectiu i altres actius líquids equivalents es mostren en l'estat de fluxos d'efectiu agrupats per tipus d'activitats. No es recullen en l'estat de fluxos d'efectiu els pagaments per adquisició, ni cobraments per amortització o venciment d'actius financers als quals s'ha donat la consideració d'actius líquids equivalents a efectiu. Tampoc no es recullen els moviments interns de tresoreria.

Les agrupacions de l'estat de fluxos d'efectiu són les que s'indiquen a continuació:

I. Fluxos d'efectiu de les activitats de gestió són els que constitueixen la seva principal font de generació d'efectiu i, fonamentalment els ocasionats per les transaccions que intervenen en la determinació del resultat de gestió ordinària de l'entitat. S'hi inclouen també els que no s'hagin de classificar en cap de les dues categories següents, d'inversió o de finançament.

Formen part d'aquests fluxos els pagaments d'interessos ocasionats per passius financers de l'entitat, així com els cobraments d'interessos i dividendes generats per l'existència d'actius financers de l'entitat.

II. Fluxos d'efectiu de les activitats d'inversió són els pagaments que tenen el seu origen en l'adquisició d'elements de l'immobilitzat no financer i d'inversions financeres, tant de curt com de llarg termini, no considerades actius líquids equivalents a efectiu, així com els cobraments procedents de la seva alienació o de la seva amortització al venciment.

També formen part d'aquests fluxos els cobraments derivats de la venda d'actius en estat de venda i tots els pagaments satisfets per l'adquisició de l'immobilitzat no financer el pagament del qual s'ajorna, així com els derivats de l'arrendament financer.

III. Els fluxos d'efectiu de les activitats de finançament comprenen els cobraments procedents de l'adquisició per tercers de títols valors emesos per l'entitat o de recursos concedits per entitats financeres o tercers, en forma de préstecs o altres instruments de finançament i, els corresponents a aportacions al patrimoni de l'entitat o entitats propietàries. També comprenen els pagaments efectuats per amortització o devolució dels anteriors instruments de finançament i per repartiment de resultats a l'entitat o entitats propietàries.

IV. Els fluxos d'efectiu pendents de classificació recullen els cobraments i pagaments l'origen dels quals es desconeix en el moment d'elaborar l'estat de fluxos d'efectiu.

El saldo del compte 558, «Provisions de fons per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa», ha de figurar entre els pagaments d'aquesta agrupació quan no sigui possible la seva classificació en una de les tres agrupacions anteriors.

V. Efecte de les variacions dels tipus de canvi. Aquest apartat recull, amb la finalitat de permetre la conciliació entre les existències d'efectiu al principi i al final del període, l'efecte de la variació dels tipus de canvi, sobre l'efectiu i altres actius líquids equivalents que figurin expressats en moneda estrangera. El valor en euros d'aquests últims és el que correspongui al tipus de canvi de 31 de desembre.

En l'elaboració de l'estat de fluxos d'efectiu, s'ha de tenir en compte també el següent:

1. Els pagaments de l'estat de fluxos d'efectiu s'han de mostrar nets dels cobraments efectuats pel reintegrament o la devolució d'aquells, quan aquests es produeixin en el mateix exercici. En cas contrari, si els cobraments per reintegraments de pagaments previs es produeixen en un exercici diferent, no s'han de descomptar d'aquests, i s'han de reflectir com a fluxos d'efectiu de les activitats de gestió.

Els cobraments de l'estat de fluxos d'efectiu s'han de mostrar, en tots els casos, nets dels pagaments efectuats per la devolució d'aquells.

2. Els cobraments i pagaments a compte d'altres entitats, o de tercers, es poden mostrar nets, sempre que es refereixin a operacions de naturalesa no pressupostària.

3. Els cobraments i pagaments procedents d'actius financers, diferents dels considerats actius líquids equivalents a efectiu, així com els procedents de passius financers, quan tots dos siguin de rotació elevada, es poden mostrar en termes nets en l'estat de fluxos d'efectiu. Es considera que el període de rotació és elevat quan el nombre de rotacions a l'any no sigui inferior a quatre. Quan es presenti aquesta informació en termes nets, se n'ha de deixar constància en la memòria.

4. Els fluxos d'efectiu per cobraments i pagaments d'importos corresponents a impostos indirectes repercutits o suportats, que posteriorment s'han de liquidar amb la hisenda pública, s'han de classificar de la mateixa manera que l'operació que els origina.

Els fluxos que salden la liquidació amb la hisenda pública s'han de classificar com a activitats de gestió.

5. En la correcta classificació dels fluxos per la realització de treballs per formar el propi immobilitzat, s'ha de tenir en compte la seva importància relativa, i aquella pot no dur-se a terme quan l'import dels pagaments sigui escassament significatiu.

6. Els fluxos procedents de transaccions en moneda estrangera s'han de convertir a euros al tipus de canvi vigent en la data en què es va produir cada flux en qüestió.

7. Quan hi hagi una cobertura comptable, els fluxos de l'instrument de cobertura s'han d'incorporar en la mateixa partida que els de la partida coberta, i s'ha d'indicar en la memòria aquest efecte.

8. Quan hi hagi transaccions no monetàries, és a dir, operacions d'inversió i finançament que no hagin suposat l'ús d'efectiu o d'actius líquids equivalents, i per tant no s'incloguin en l'estat de fluxos d'efectiu, s'ha de presentar en la memòria tota la informació significativa respecte a aquestes. Una operació d'aquest tipus és, per exemple, l'adquisició d'un actiu mitjançant un arrendament financer.

En cas que hi hagi una operació d'inversió que impliqui una contraprestació part en efectiu o actius líquids equivalents i part en altres elements, s'ha d'informar sobre la part no monetària independentment de la informació sobre la part en efectiu o actius líquids equivalents que s'hagi inclòs en l'estat de fluxos d'efectiu.

9. La variació d'efectiu i altres actius líquids equivalents ocasionada per l'alta o la baixa d'un conjunt d'actius i passius que conformin una entitat o línia d'activitat d'una organització s'ha d'incloure, si s'escau, com una única partida denominada «Unitat d'activitat» en les activitats d'inversió, a l'epígraf de cobraments o al de pagaments segons correspongui.

10. Respecte dels cobraments i els pagaments pendents de classificar, s'ha de presentar la seva correcta classificació en l'exercici següent, que ha de formar part de la informació relativa a l'exercici precedent, dins de l'estat de fluxos d'efectiu.

No obstant això, en relació amb els fluxos d'efectiu pendents de classificar, referents a quantitats pagades pels perceptors de pagaments a justificar i els caixers de caixa fixa i pendents de justificar, recollides en el compte 558, «Provisions de fons per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa», es pot optar per informar sobre la seva correcta classificació en la memòria dels comptes anuals de l'exercici següent.

En tot cas, es poden no fer les reclassificacions anteriors quan els imports pendents de classificar en un cas o en l'altre siguin escassament significatius.

10è Estat de liquidació del pressupost.

L'estat de liquidació del pressupost comprèn, amb la deguda separació, la liquidació del pressupost de despeses i del pressupost d'ingressos de l'entitat, així com el resultat pressupostari.

La liquidació del pressupost de despeses i la liquidació del pressupost d'ingressos s'han de presentar almenys amb el nivell de desagregació del pressupost aprovat i de les seves modificacions posteriors. La liquidació del pressupost de despeses s'ha de presentar, a més, agrupant els crèdits en funció dels nivells de vinculació jurídica, és a dir, resumida per borses de vinculació jurídica dels crèdits.

En la liquidació del pressupost d'ingressos, en la columna denominada «drets anul·lats» s'han d'incloure els drets anul·lats per anul·lació de liquidacions, cobrades prèviament o no, així com els anul·lats per ajornament o fraccionament; en la columna denominada «drets cancel·lats» s'han d'incloure els cobraments en espècie i els drets cancel·lats per insolvències i altres causes. Així mateix, en la columna denominada «drets reconeguts nets» s'ha d'incloure el total de drets reconeguts durant l'exercici minorat pel total de drets anul·lats i cancel·lats durant aquest. En la columna «excés/defecte previsió» s'ha de recollir la diferència entre els drets reconeguts nets i les previsions d'ingrés definitives.

El resultat pressupostari de l'exercici és la diferència entre els drets pressupostaris nets liquidats durant l'exercici i les obligacions pressupostàries netes reconegudes durant el mateix període i, si s'escau, s'ha d'ajustar en funció de les obligacions finançades amb romanent de tresoreria per a despeses generals i de les desviacions de finançament de l'exercici derivades de despeses amb finançament afectat.

Els drets reconeguts nets i les obligacions reconegudes netes que conformen el resultat pressupostari s'han de presentar en les agrupacions següents:

- a) Operacions corrents: operacions imputades als capítols 1 a 5 del pressupost.
- b) Operacions de capital: operacions imputades als capítols 6 i 7 del pressupost.
- c) Actius financers: operacions imputades al capítol 8 del pressupost.
- d) Passius financers: operacions imputades al capítol 9 del pressupost.

11è 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:

a) El model de memòria recull la informació mínima a emplenar; no obstant això, en els casos en què la informació que se sol·licita no sigui significativa no s'han d'emplenar les notes corresponents a aquesta. Si com a conseqüència d'això certes notes no tenen contingut i, per tant, no s'emplenen, s'ha de mantenir, per a les notes que sí tinguin contingut, la numeració prevista en el model de memòria d'aquest Pla i s'ha d'incorporar en l'esmentada memòria una relació de les notes que no tinguin contingut.

b) 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 l'activitat de l'entitat en l'exercici, i facilitar la comprensió dels comptes anuals objecte de presentació, amb la finalitat que aquests reflecteixin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat econòmic patrimonial i de la liquidació del pressupost de l'entitat comptable.

c) Quan en els apartats de la memòria s'inclouguin quadres per reflectir tota o part de la informació que se sol·licita és obligatori el seu emplenament.

d) La informació continguda en la memòria relativa a l'estat de liquidació del pressupost s'ha de presentar amb el mateix nivell de desagregació que aquest.

e) Amb caràcter general, en relació amb la nota 20. «Operacions per administració de recursos a compte d'altres ens públics», les entitats comptables que administrin recursos a compte d'altres ens públics només estan obligades a emplenar la informació relativa a «1. Obligacions derivades de la gestió», així com la informació relativa a «2. Ens públics, comptes corrents en efectiu» en cas que efectuïn lliuraments a compte a les entitats titulars.

A més, estan obligades a emplenar la informació relativa a «3. Desenvolupament de la gestió» quan no hagin subministrat a les entitats titulars dels recursos la informació necessària perquè aquestes hagin incorporat al seu pressupost totes les operacions derivades de la gestió efectuada.

f) La informació continguda en les notes 26. «Informació sobre el cost de les activitats» i 27. «Indicadors de gestió» s'ha d'elaborar, almenys, per als serveis i les activitats que es financin amb taxes o preus públics i, únicament, estan obligats a emplenar-la els municipis de més de 50.000 habitants i les altres entitats locals d'àmbit superior.

Per a la confecció de la informació a què es refereixen les notes esmentades s'han de tenir en compte els criteris establerts en els documents «Principis generals sobre comptabilitat analítica de les administracions públiques» (IGAE 2004) i «Els indicadors de gestió en l'àmbit del sector públic» (IGAE 2007), publicats en el portal de l'Administració pressupostària a Internet (www.pap.minhap.gob.es, apartat Intervenció General de l'Administració de l'Estat), així com en la Resolució de 28 de juliol de 2011, de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, per la qual es regulen els criteris per a l'elaboració de la informació sobre els costos d'activitats i indicadors de gestió a incloure en la memòria dels comptes anuals del Pla general de comptabilitat pública.

2. MODELS DE COMPTES ANUALS

Balanz

NÚM. COMPTE	ACTIU	NOTES EN MEMÒRIA	20XX	20XX-1	NÚM. COMPTE	PATRIMONI NET I PASSIU	NOTES EN MEMÒRIA	20XX	20XX-1
	A) Actiu no corrent					A) Patrimoni net			
	I. Immobilitzat intangible					I. Patrimoni generat			
200, 201 (2800) (2801)	1. Inversió en recerca i desenvolupament				100, 101	1. Resultats d'exercicis anteriors			
203 (2803) (2903)	2. Propietat industrial i intel·lectual				120	2. Resultat de l'exercici			
206 (2806) (2906)	3. Aplicacions informàtiques				129	III. Ajustos per canvis de valor			
207 (2807) (2907)	4. Inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cèdits				136	1. Immobilitzat no financer			
208, 209 (2809) (2909)	5. Altre immobilitzat intangible				133	2. Actius financers disponibles per a la venda			
210 (2810) (2910) (2990)	II. Immobilitzat material				134	3. Operacions de cobertura			
211 (2811) (2911) (2991)	1. Terrenys				130, 131, 132	IV. Subvencions rebudes pendents d'imputació a resultats			
212 (2812) (2912) (2992)	2. Construccions				14	B) Passiu no corrent			
213 (2813) (2913) (2993)	3. Infraestructures				15	I. Provisions a llarg termini			
214, 215, 216, 217, 218, 219 (2814) (2815) (2816) (2817) (2818) (2819) (2914) (2915) (2916) (2917) (2918) (2919) (2999)	4. Béns del patrimoni històric				170, 177	II. Deutes a llarg termini			
2300, 2310, 232 (2999)	5. Altre immobilitzat material				176	1. Obligacions i altres valors negociables			
233, 234, 235 (2999)	6. Immobilitzat material en curs i avançaments				173, 174, 178	2. Deutes amb entitats de crèdit			
237, 238, 2390					179, 180, 185	3. Derivats financers			
					16	4. Altres deutes			
					172	III. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a llarg termini			
					186	IV. Creditors i altres comptes a pagar a llarg termini			
					58	V. Ajustos per periodificació a llarg termini			
					50	C) Passiu corrent			
					520, 521, 527	I. Provisions a curt termini			
					526	II. Deutes a curt termini			
					4003, 4013	1. Obligacions i altres valors negociables			
					4133, 4183	2. Deutes amb entitats de crèdit			
					523, 524, 528	3. Derivats financers			
					529, 560, 561	4. Altres deutes			

NÚM. COMPTES	ACTIU	NOTES EN MEMÒRIA	20XX	20XX-1	NÚM. COMPTES	PATRIMONI NET I PASSIU	NOTES EN MEMÒRIA	20XX	20XX-1
532, 533, 535 (595) (5960)	3. Altres inversions								
540 (549)	V. Inversions financeres a curt termini								
4303, 4313	1. Inversions financeres en patrimoni								
4433, (4903)	2. Crèdits i valors representatius de deute								
541, 542, 544									
546, 547									
(597) (5980)									
543	3. Derivats financers								
545, 548, 565	4. Altres inversions financeres								
566 (5981)									
(5982)									
480, 567	VI. Ajustos per periodificació								
	VII. Efectiu i altres actius líquids equivalents								
577	1. Altres actius líquids equivalents								
556, 570, 571	2. Tresoreria								
573, 574, 575									
	TOTAL ACTIU (A+B)					TOTAL PATRIMONI NET I PASSIU (A+B+C)			

COMPTE DEL RESULTAT ECONÒMIC PATRIMONIAL

NÚM. COMPTE		NOTES EN MEMÒRIA	20XX	20XX-1
	1. Ingressos tributaris i urbanístics			
72,73	a) Impostos			
740,742	b) Taxes			
744	c) Contribucions especials			
745, 746	d) Ingressos urbanístics			
	2. Transferències i subvencions rebudes			
	a) De l'exercici			
751	a.1) Subvencions rebudes per finançar despeses de l'exercici			
750	a.2) Transferències			
752	a.3) Subvencions rebudes per a cancel·lació de passius que no suposin finançament específic d'un element patrimonial			
7530	b) Imputació de subvencions per a l'immobilitzat no financer			
754	c) Imputació de subvencions per a actius corrents i altres			
	3. Vendes i prestacions de serveis			
700,701,702,703,704	a) Vendes			
741,705	b) Prestació de serveis			
707	c) Imputació d'ingressos per actius construïts o adquirits per a altres entitats			
71, 7940 (6940)	4. Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació i deteriorament de valor			
780,781,782,783784	5. Treballs efectuats per l'entitat per al seu immobilitzat			
776,777	6. Altres ingressos de gestió ordinària			
795	7. Excessos de provisions			
	A) TOTAL INGRESSOS DE GESTIÓ ORDINÀRIA (1+2+3+4+5+6+7)			
	8. Despeses de personal			
(640), (641)	a) Sous, salaris i assimilats			
(642), (643), (644) (645)	b) Càrregues socials			
(65)	9. Transferències i subvencions concedides			
	10. Aprovisionaments			
(600), (601), (602) (605), (607), 61	a) Consum de mercaderies i altres aprovisionaments			
(6941), (6942) (6943)	b) Deteriorament de valor de mercaderies, primeres matèries i altres aprovisionaments			
7941,7942,7943	11. Altres despeses de gestió ordinària			
(62)	a) Subministraments i serveis exteriors			
(63)	b) Tributs			
(676)	c) Altres			
(68)	12. Amortització de l'immobilitzat			
	B) TOTAL DESPESES DE GESTIÓ ORDINÀRIA (8+9+10+11+12)			

NÚM. COMPTE		NOTES EN MEMÒRIA	20XX	20XX-1
	I. Resultat (estalvi o desestalvi) de la gestió ordinària (A+B)			
(690), (691), (692) (693), (6948) 790,791,792,793 7948, 799 770,771,772,773 774, (670), (671) (672), (673) (674) 7531	13. Deteriorament de valor i resultats per alienació de l'immobilitzat no financer i actius en estat de venda a) Deteriorament de valor b) Baixes i alienacions c) Imputació de subvencions per a l'immobilitzat no financer			
775,778 (678)	14. Altres partides no ordinàries a) Ingressos b) Despeses			
	II. Resultat de les operacions no financeres (I +13+14)			
7630 760 7631,7632 761,762,769 76454, (66454) (663) (660), (661), (662) (669), 76451 (66451) 785,786,787, 788 789 7646 (6646), 76459 (66459) 7640,7642,76452,76 453, (6640), (6642) (66452), (66453) 7641, (6641) 768, (668) 796,7970,766 (6960), (6961), (6962) (6970), (666), 7980, 7981, 7982, (6980), (6981) (6982), (6670) 765,7971, 7983, 7984,7985, (665), (6671), (6963), (6971) (6983), (6984), (6985) 755, 756	15. Ingressos financers a) De participacions en instruments de patrimoni a.1) En entitats del grup, multigrup i associades a.2) En altres entitats b) De valors representatius de deute, de crèdits i d'altres inversions financeres b.1) En entitats del grup, multigrup i associades b.2) Altres 16. Despeses financeres a) Per deutes amb entitats del grup, multigrup i associades b) Altres 17. Despeses financeres imputades a l'actiu 18. Variació del valor raonable en actius i passius financers a) Derivats financers b) Altres actius i passius a valor raonable amb imputació en resultats c) Imputació al resultat de l'exercici per actius financers disponibles per a la venda 19. Diferències de canvi 20. Deteriorament de valor, baixes i alienacions d'actius i passius financers a) D'entitats del grup, multigrup i associades b) Altres 21. Subvencions per al finançament d'operacions financeres			

NÚM. COMPTE		NOTES EN MEMÒRIA	20XX	20XX-1
	III. Resultat de les operacions financeres (15+16+17+18+19+20+21)			
	IV. Resultat (estalvi o desestalvi) net de l'exercici (II + III)			
	+ Ajustos en el compte del resultat de l'exercici anterior			
	Resultat de l'exercici anterior ajustat (IV + Ajustos)			

1. ESTAT TOTAL DE CANVIS EN EL PATRIMONI NET

	NOTES EN MEMÒRIA	I. Patrimoni generat	II. Patrimoni generat	III. Ajustos per canvis de valor	IV. Subvencions rebudes	TOTAL
PATRIMONI NET AL FINAL DE L'EXERCICI 20XX-1						
AJUSTOS PER CANVIS DE CRITERIS COMPTABLES I CORRECCIÓ D'ERRORS						
PATRIMONI NET INICIAL AJUSTAT DE L'EXERCICI 20XX (A+B)						
VARIACIONS DEL PATRIMONI NET EXERCICI 20XX						
1. Ingressos i despeses reconeguts en l'exercici						
2. Operacions patrimonials amb l'entitat o entitats propietàries						
3. Altres variacions del patrimoni net						
PATRIMONI NET AL FINAL DE L'EXERCICI 20XX (C+D)						

2. ESTAT D'INGRESSOS I DESPESES RECONEGUTS

NÚM. CTES.		NOTES EN MEMÒRIA	20XX	20XX-1
129	I. Resultat econòmic patrimonial			
920 (820), (821) (822)	II. Ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net:			
	1. Immobilitzat no financer			
	1.1 Ingressos			
	1.2 Despeses			
900, 991 (800), (891)	2. Actius i passius financers			
	2.1 Ingressos			
	2.2 Despeses			
910 (810)	3. Cobertures comptables			
	3.1 Ingressos			
	3.2 Despeses			
94	4. Subvencions rebudes			
	Total (1+2+3+4)			
(823) (802), 902, 993	III. Transferències al compte del resultat econòmic patrimonial o al valor inicial de la partida coberta:			
	1. Immobilitzat no financer			
	2. Actius i passius financers			
(8110) 9110	3. Cobertures comptables			
	3.1 Imports transferits al compte del resultat econòmic patrimonial			
(8111) 9111	3.2 Imports transferits al valor inicial de la partida coberta			
(84)	4. Subvencions rebudes			
	Total (1+2+3+4)			
	IV. TOTAL ingressos i despeses reconeguts (I + II + III).....			

3. ESTAT D'OPERACIONS AMB L'ENTITAT O ENTITATS PROPIETÀRIES.

a) OPERACIONS PATRIMONIALS AMB L'ENTITAT O ENTITATS PROPIETÀRIES

	NOTES EN MEMÒRIA	20XX	20XX-1
1. Aportació patrimonial dinerària			
2. Aportació de béns i drets			
3. Assumpció i condonació de passius financers			
4. Altres aportacions de l'entitat o entitats propietàries			
5. (-) Devolució de béns i drets			
6. (-) Altres devolucions a l'entitat o entitats propietàries			
TOTAL			

b) ALTRES OPERACIONS AMB L'ENTITAT O ENTITATS PROPIETÀRIES

	NOTES EN MEMÒRIA	20XX	20XX-1
I. Ingressos i despeses reconeguts directament en el compte del resultat econòmic patrimonial (1+2+3)			
1. Transferències i subvencions			
1.1 Ingressos			
1.2 Despeses			
2. Prestació de serveis i venda de béns			
2.1 Ingressos			
2.2 Despeses			
3. Altres			
3.1 Ingressos			
3.2 Despeses			
II. Ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net (1+2)			
1. Subvencions rebudes			
2. Altres			
TOTAL (I+II)			

ESTAT DE FLUXOS D'EFECTIU

	NOTES EN MEMÒRIA	20XX	20XX-1
I. FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS DE GESTIÓ			
A) Cobraments:			
1. Ingressos tributaris i urbanístics			
2. Transferències i subvencions rebudes			
3. Vendes i prestacions de serveis			
4. Gestió de recursos recaptats a compte d'altres ens			
5. Interessos i dividendes cobrats			
6. Altres cobraments			
B) Pagaments:			
7. Despeses de personal			
8. Transferències i subvencions concedides			
9. Aprovisionaments			
10. Altres despeses de gestió			
11. Gestió de recursos recaptats a compte d'altres ens			
12. Interessos pagats			
13. Altres pagaments			
Fluxos nets d'efectiu per activitats de gestió (+A-B)			
II. FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS D'INVERSIÓ			
C) Cobraments:			
1. Venda d'inversions reals			
2. Venda d'actius financers			
3. Unitat d'activitat			
4. Altres cobraments de les activitats d'inversió			
D) Pagaments:			
5. Compra d'inversions reals			
6. Compra d'actius financers			
7. Unitat d'activitat			
8. Altres pagaments de les activitats d'inversió			
Fluxos nets d'efectiu per activitats d'inversió (+C-D)			
III. FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS DE FINANÇAMENT			
E) Augments en el patrimoni:			
1. Cobraments per aportacions de l'entitat o entitats propietàries			
F) Pagaments a l'entitat o entitats propietàries:			
2. Devolució d'aportacions i repartiment de resultats a l'entitat o entitats propietàries			
G) Cobraments per emissió de passius financers:			
3. Obligacions i altres valors negociables			
4. Préstecs rebuts			

	NOTES EN MEMÒRIA	20XX	20XX-1
5. Altres deutes			
H) Pagaments per reemborsament de passius financers:			
6. Obligacions i altres valors negociables			
7. Préstecs rebuts			
8. Altres deutes			
Fluxos nets d'efectiu per activitats de finançament (+E-F+G-H)			
IV. FLUXOS D'EFECTIU PENDENTS DE CLASSIFICACIÓ			
I) Cobraments pendents d'aplicació			
J) Pagaments pendents d'aplicació			
Fluxos nets d'efectiu pendents de classificació (+I-J)			
V. EFECTE DE LES VARIACIONS DELS TIPUS DE CANVI			
VI. INCREMENT/DISMINUCIÓ NETA DE L'EFECTIU I ACTIUS LÍQUIDS EQUIVALENTS A L'EFECTIU (I + II + III + IV + V)			
Efectiu i actius líquids equivalents a l'efectiu a l'inici de l'exercici			
Efectiu i actius líquids equivalents a l'efectiu al final de l'exercici			

II. LIQUIDACIÓ DEL PRESSUPOST D'INGRESSOS

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	PREVISIONS PRESSUPOSTÀRIES			DRETS RECONEGUTS (4)	DRETS ANUL·LATS (5)	DRETS CANCEL·LATS (6)	DRETS RECONEGUTS NETS (7=4-5-6)	RECAPTACIÓ NETA (8)	DRETS PENDENTS DE COBRAMENT A 31 DE DESEMBRE (9=7-8)	EXCÉS / DEFECTE PREVISIÓ (10=7-3)
		INICIALS (1)	MODIFICACIONS (2)	DEFINITIVES (3=1+2)							
TOTAL											

III. RESULTAT PRESSUPOSTARI

CONCEPTES	DRETS RECONEGUTS NETES	OBLIGACIONS RECONEGUIDES NETES	AJUSTOS	RESULTAT PRESSUPOSTARI
a) Operacions corrents.....	-----	-----		-----
b) Operacions de capital.....	-----	-----		-----
1. Total operacions no financeres (a+b).....	-----	-----		-----
c) Actius financers.....	-----	-----		-----
d) Passius financers.....	-----	-----		-----
2. Total operacions financeres (c+d).....	-----	-----		-----
I. RESULTAT PRESSUPOSTARI DE L'EXERCICI (I = 1+2).....	-----	-----		-----
AJUSTOS:				
3. Crèdits gastats finançats amb romanent de tresoreria per a despeses generals.....	-----	-----	-----	-----
4. Desviacions de finançament negatives de l'exercici.....	-----	-----	-----	-----
5. Desviacions de finançament positives de l'exercici.....	-----	-----	-----	-----
II. TOTAL AJUSTOS (II = 3+4-5).....	-----	-----	-----	-----
RESULTAT PRESSUPOSTARI AJUSTAT (I+II).....	-----	-----	-----	-----

MEMÒRIA

CONTINGUT DE LA MEMÒRIA

1. Organització i activitat.
2. Gestió indirecta de serveis públics, convenis i altres formes de col·laboració.
3. Bases de presentació dels comptes.
4. Normes de reconeixement i valoració.
5. Immobilitzat material.
6. Patrimoni públic del sòl.
7. Inversions immobiliàries.
8. Immobilitzat intangible.
9. Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar.
10. Actius financers.
11. Passius financers.
12. Cobertures comptables.
13. Actius construïts o adquirits per a altres entitats i altres existències.
14. Moneda estrangera.
15. Transferències, subvencions i altres ingressos i despeses.
16. Provisions i contingències.
17. Informació sobre medi ambient.
18. Actius en estat de venda.
19. Presentació per activitats del compte del resultat econòmic patrimonial.
20. Operacions per administració de recursos a compte d'altres ens públics.
21. Operacions no pressupostàries de tresoreria.
22. Contractació administrativa. Procediments d'adjudicació.
23. Valors rebuts en dipòsit.
24. Informació pressupostària.
25. Indicadors financers, patrimonials i pressupostaris.
26. Informació sobre el cost de les activitats.
27. Indicadors de gestió.
28. Fets posteriors al tancament.

1. Organització i activitat.

S'ha d'informar sobre:

1. Població oficial i totes les altres dades de caràcter socioeconòmic que contribueixin a la identificació de l'entitat.
2. Norma de creació de l'entitat (no és necessari informar sobre la norma de creació del municipi, la província i l'illa).
3. Activitat principal de l'entitat (no és necessari informar sobre l'activitat de l'administració general del municipi, la província i l'illa), el seu règim jurídic, economicofinancer i de contractació. En el supòsit de serveis públics gestionats de manera indirecta, s'ha d'indicar la forma de gestió.
4. Descripció de les principals fonts d'ingressos i, si s'escau, taxes i preus públics percebuts.
5. Consideració fiscal de l'entitat als efectes de l'impost de societats i, si s'escau, operacions subjectes a IVA i percentatge de prorata.
6. Estructura organitzativa bàsica, en els seus nivells polític i administratiu.
7. Nombre mitjà d'empleats durant l'exercici i a 31 de desembre, tant funcionaris com personal laboral, distingint per categories i sexes.
8. Identificació, si s'escau, de l'entitat o entitats propietàries i percentatge de participació d'aquestes en el patrimoni de l'entitat comptable.
9. Identificació, si s'escau, de les entitats del grup, multigrup i associades de les quals formi part l'entitat comptable, indicant la seva activitat (excepte del municipi, la província i l'illa) així com el percentatge de participació en el capital social o patrimoni de cadascuna.

2. Gestió indirecta de serveis públics, convenis i altres formes de col·laboració.

En relació amb els serveis públics gestionats de manera indirecta, els convenis i altres formes de col·laboració, quan tinguin un import significatiu, l'entitat ha d'informar, juntament amb les dades identificadores de l'entitat amb la qual s'efectua la gestió, el conveni o la col·laboració, sobre:

1. En la gestió indirecta: l'objecte, el termini, els béns de domini públic afectes a la gestió, les aportacions no dineràries, les transferències o subvencions compromeses durant la vida de la concessió, els avançaments reintegrables, els préstecs participatius, subordinats o d'una altra naturalesa concedits pel titular del servei al gestor i els béns objecte de reversió.
2. En els convenis: l'objecte, el termini i les transferències o subvencions compromeses durant la vida del conveni.
3. En les activitats conjuntes que no requereixin la constitució d'una nova entitat i que no estiguin previstes en les notes anteriors, s'hi han d'indicar: l'objecte, el termini i els compromisos assumits durant la vida d'aquesta.
4. En el cas d'altres formes de col·laboració publicoprivades: l'objecte, el termini i les transferències o subvencions compromeses durant la vida de l'acord de col·laboració, així com si s'escau el preu acordat.

3. Bases de presentació dels comptes.

S'ha d'informar sobre:

1. Imatge fidel:
 - a) Requisits de la informació, principis comptables públics i criteris comptables no aplicats per interferir l'objectiu de la imatge fidel i, si s'escau, incidència en els comptes anuals.
 - b) Principis, criteris comptables aplicats i informació complementària necessària per assolir l'objectiu d'imatge fidel i ubicació d'aquesta en la memòria.

2. Comparació de la informació:
 - a) Explicació de les causes que impedeixen la comparació dels comptes anuals de l'exercici amb els del precedent.
 - b) Explicació de l'adaptació dels imports de l'exercici precedent per facilitar la comparació o, si s'escau, de la impossibilitat de fer aquesta adaptació.
3. Raons i incidència en els comptes anuals dels canvis en criteris de comptabilització i correcció d'errors.
4. Informació sobre canvis en estimacions comptables quan siguin significatius.

4. Normes de reconeixement i valoració.

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

1. Immobilitzat material; s'han d'indicar els criteris sobre amortització, correccions valoratives per deteriorament i reversió d'aquestes, capitalització de despeses financeres, costos d'ampliació, modernització i millores, costos de gran reparació o inspecció general, costos de desmantellament de l'actiu i restauració del seu emplaçament, i els criteris sobre la determinació del cost dels treballs efectuats per l'entitat per al seu immobilitzat material.

S'ha d'indicar el model de valoració posterior utilitzat per a cada classe d'immobilitzat, bé sigui el del cost o el de revaloració.

2. Patrimoni públic del sòl; s'han d'especificar per als terrenys, les construccions i la resta de béns i drets integrants d'aquest patrimoni els criteris que assenyala l'apartat 1 anterior.
3. Inversions immobiliàries; s'ha d'assenyalar el criteri per qualificar els terrenys i les construccions d'inversions immobiliàries, i especificar per a aquestes els criteris que assenyala l'apartat 1 anterior.
4. Immobilitzat intangible; s'han d'indicar els criteris utilitzats de capitalització o activació, amortització i correccions valoratives per deteriorament.

Justificació de les circumstàncies que han portat a qualificar d'indefinida la vida útil d'un immobilitzat intangible.

S'ha d'indicar el criteri de valoració posterior utilitzat per a cada classe d'immobilitzat, bé sigui el del cost o el de revaloració.

5. Arrendaments; s'han d'indicar els criteris de comptabilització dels contractes d'arrendament financer i altres operacions de naturalesa similar.
6. Permutes; s'ha d'indicar el criteri seguit i la justificació de la seva aplicació, en particular, les circumstàncies que han portat a considerar una permuta com d'actius no similars des d'un punt de vista funcional o vida útil.

7. Actius i passius financers; s'han 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.

- b) Per als actius financers:

- La naturalesa dels classificats inicialment com a valor raonable amb canvis en el compte del resultat econòmic patrimonial, així com els criteris aplicats en l'esmentada classificació i una explicació de com l'entitat ha complert els requeriments assenyalats a la norma de registre i valoració relativa a actius financers.
- Els criteris aplicats per determinar l'existència d'evidència objectiva de deteriorament, així com de registre de la correcció de valor i la seva reversió i la baixa definitiva d'actius financers deteriorats. En particular, s'han de destacar els criteris utilitzats per calcular les correccions valoratives dels deutors per operacions de gestió i altres comptes a cobrar. Així mateix, s'han d'indicar els criteris comptables aplicats als actius financers les condicions dels quals hagin estat renegociades i que, d'una altra manera, estarien vençuts o deteriorats.

- c) Criteris utilitzats per al registre de la baixa d'actius financers i passius financers.
 - d) Contractes de garanties financeres; s'ha d'indicar el criteri seguit tant en la valoració inicial com posterior, així com, si s'escau, per a la dotació de provisions per garanties classificades com a dubtoses.
 - e) Inversions en entitats del grup, multigrup i associades; s'ha d'informar sobre el criteri aplicat per registrar les correccions valoratives per deteriorament.
 - f) Els criteris utilitzats en la determinació dels ingressos o les despeses procedents de les diferents categories d'instruments financers: interessos, primes o descomptes, dividendes, etc.
8. Cobertures comptables; s'han d'indicar els criteris de valoració de l'instrument de cobertura i de la partida coberta, distingint entre cobertures d'actius o passius reconeguts, compromisos en ferm i transaccions previstes, així com els criteris de valoració aplicats per al registre de la interrupció de la cobertura.
 9. Existències; s'han d'indicar els criteris de valoració i, en particular, els seguits sobre correccions valoratives.
 10. Actius construïts o adquirits per a altres entitats; s'han d'indicar els criteris de reconeixement dels ingressos i les despeses derivats del contracte o l'acord de construcció o adquisició, i si s'escau, el mètode utilitzat per determinar el grau d'avançament o realització i s'ha d'informar en cas que no s'hagi pogut aplicar el mètode esmentat.
 11. Transaccions en moneda estrangera; s'han d'indicar els criteris de valoració de saldos en moneda diferent de l'euro, i el procediment utilitzat per calcular el tipus de canvi en euros d'elements patrimonials que, en l'actualitat o en el seu origen, hagin estat expressats en moneda diferent de l'euro.
 12. Ingressos i despeses; s'han d'indicar els criteris generals aplicats.
 13. Provisions i contingències; s'ha d'indicar el criteri de valoració així com, si s'escau, el tractament de les compensacions a rebre d'un tercer. En particular, en relació amb les provisions, s'ha de fer una descripció dels mètodes d'estimació i càlcul de cadascun dels riscos.
 14. Transferències i subvencions; s'ha d'indicar el criteri utilitzat per a la seva classificació i, si s'escau, la seva imputació a resultats.
 15. Activitats conjuntes; s'han d'indicar els criteris seguits per l'entitat per integrar en els seus comptes anuals els saldos corresponents a l'activitat conjunta en què participi.
 16. Actius en estat de venda; s'han d'indicar els criteris seguits per qualificar i valorar els actius esmentats.
- Opcionalment, aquesta informació es pot incloure en les notes de la memòria que corresponguin als elements patrimonials afectats.

5. Immobilitzat material.

1. Anàlisi del moviment durant l'exercici de cada partida del balanç inclosa en aquest epígraf i de les seves corresponents amortitzacions acumulades i correccions valoratives acumulades, en què es distingeixi entre els actius valorats segons el model de cost i els valorats d'acord amb el model de revaloració, i en què s'indiqui el següent:
 - a) Saldo inicial.
 - b) Entrades.
 - c) Augments per traspassos d'altres partides.
 - d) Sortides.
 - e) Disminucions per traspassos a altres partides.
 - f) Correccions valoratives netes per deteriorament de l'exercici (dotacions menys reversions de dotacions).
 - g) Amortitzacions de l'exercici.
 - h) Increment per revaloració en l'exercici (model de revaloració).
 - i) Saldo final.

2. Informació sobre:

- a) Costos estimats de desmantellament de l'actiu i de la restauració del seu emplaçament inclosos com a valor més alt dels actius, així com grans reparacions o inspeccions generals incorporades, especificant les circumstàncies que s'han tingut en compte per a la seva valoració.
- b) Vides útils o coeficients d'amortització utilitzats en els diferents tipus d'elements, així com informació, si s'escau, sobre els coeficients aplicats a diferents parts d'un mateix element.
- c) Sempre que tingui incidència significativa en l'exercici present o en exercicis futurs, s'ha d'informar dels canvis d'estimació que afectin valors residuals, els costos estimats de desmantellament de l'actiu i la restauració del seu emplaçament, vides útils i mètodes d'amortització, així com grans reparacions o inspeccions generals.
- d) Import de les despeses financeres capitalitzades, si s'escau, en l'exercici.
- e) Criteri utilitzat per determinar el valor raonable dels béns valorats d'acord amb el model de revaloració, en particular, de l'exercici en què s'ha efectuat l'última revaloració.
- f) Béns rebuts en adscripció, a escala partida de balanç, amb indicació del seu valor activat, amortització i correccions valoratives per deteriorament acumulades.
Identificació dels béns rebuts en adscripció durant l'exercici.
- g) Identificació dels ens als quals s'hagin lliurat béns en adscripció durant l'exercici.
- h) Identificació dels béns rebuts en cessió durant l'exercici.
- i) Identificació dels ens als quals s'hagin lliurat béns en cessió durant l'exercici.
- j) Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar d'import significatiu sobre béns de l'immobilitzat material, sense perjudici de la informació requerida en altres parts de la memòria.
- k) S'ha d'informar dels béns que estiguin destinats a l'ús general, distingint entre infraestructures, béns comuns i béns del patrimoni històric, desglossant la informació per tipus en el primer i segon cas, i per al cas dels béns del patrimoni històric, distingint, almenys, entre construccions i la resta.
- l) Valor activat en l'exercici dels béns construïts per l'entitat, quan sigui d'un import significatiu.
- m) Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu que afecti béns de l'immobilitzat material, com garanties, restriccions de titularitat, litigis i situacions anàlogues.

6. Patrimoni públic del sòl.

S'ha de donar la informació requerida en la nota anterior.

7. Inversions immobiliàries.

S'ha de donar la informació requerida en la nota 5 relativa a l'immobilitzat material.

8. Immobilitzat intangible.

1. Anàlisi del moviment durant l'exercici de cada partida del balanç inclosa en aquest epígraf i de les seves corresponents amortitzacions acumulades i correccions valoratives acumulades, en què es distingeixi entre els actius valorats segons el model de cost i els valorats d'acord amb el model de revaloració, i en què s'indiqui el següent:
 - a) Saldo inicial.
 - b) Entrades.
 - c) Augments per traspassos d'altres partides.
 - d) Sortides.

- e) Disminucions per traspassos a altres partides.
 - f) Correccions valoratives netes per deteriorament (dotacions menys reversions de dotacions).
 - g) Amortitzacions de l'exercici.
 - h) Augment per revaloració en l'exercici (quan l'entitat utilitzi el model de la revaloració per a la valoració posterior).
 - i) Saldo final.
2. Informació sobre:
- a) Vides útils o coeficients d'amortització utilitzats en els diferents tipus d'elements.
 - b) Sempre que tingui incidència significativa en l'exercici present o en exercicis futurs s'ha d'informar dels canvis d'estimació que afectin valors residuals, vides útils i mètodes d'amortització.
 - c) Import de les despeses financeres capitalitzades, si s'escau, en l'exercici.
 - d) Criteri utilitzat per determinar el valor raonable dels béns valorats d'acord amb el model de revaloració, en particular de l'exercici en què s'ha efectuat l'última revaloració.
 - e) Import agregat dels desemborsaments per recerca i desenvolupament que s'han reconegut com a despeses durant l'exercici, així com la justificació del compliment de les circumstàncies que suporten la capitalització de despeses de recerca i desenvolupament.
 - f) Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu que afecti l'immobilitzat intangible, com garanties, restriccions de titularitat, litigis i situacions anàlogues.

9. Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar.

Els arrendataris han de subministrar la informació següent:

- Per a cada classe d'actius, l'import pel qual s'ha reconegut inicialment l'actiu, i s'ha d'indicar si aquest correspon al valor raonable de l'actiu o, si s'escau, al valor actual dels pagaments a efectuar i existència, si s'escau, de l'opció de compra.
- Una descripció general dels acords significatius d'arrendament financer.
- Als actius que sorgeixin d'aquests contractes, els és aplicable la informació a incloure en la memòria corresponent a la naturalesa d'aquests, que estableixen les notes anteriors, relatives a immobilitzat material, inversions immobiliàries, immobilitzat intangible i patrimoni públic del sòl.

10. Actius financers.

Per als actius financers, excepte els crèdits per operacions derivades de l'activitat habitual,¹ l'efectiu i altres actius líquids equivalents, i els derivats designats instruments de cobertura, s'ha d'informar sobre:

1. Informació relacionada amb el balanç.
 - a) S'ha de presentar un estat resum de la conciliació entre la classificació d'actius financers del balanç i les categories que s'estableixen d'aquests en la norma de reconeixement i valoració núm. 8, "Actius financers", d'acord amb l'estructura següent:

¹ Es consideren crèdits derivats d'operacions habituals els inclosos en els epígrafs A.VII "Deutors i altres comptes a cobrar a llarg termini" i B.III "Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini" del balanç.

b) Reclassificació.

Si, de conformitat amb el que estableix l'apartat 9 de la norma de reconeixement i valoració núm. 8, "Actius financers", l'entitat ha reclassificat durant l'exercici un actiu financer, de manera que aquest es passi a valorar al cost o al cost amortitzat en lloc d'a valor raonable, o viceversa, ha d'informar sobre:

- Import reclassificat de cadascuna d'aquestes categories; i
- El motiu de la reclassificació.

c) Actius financers lliurats en garantia.

L'entitat ha d'informar del valor comptable dels actius financers lliurats en garantia així com de la classe d'actius financers a la qual pertanyen.

d) Correccions per deteriorament del valor.

L'entitat ha d'informar, per a cada classe d'actiu financer, del moviment dels comptes correctors utilitzats per registrar el deteriorament de valor, per a la qual cosa ha d'emplenar l'estat següent:

MOVIMENT COMPTES CORRECTORS	SALDO INICIAL	DISMINUCIONS DE VALOR PER DETERIORAMENT CREDITICI DE L'EXERCICI	REVERSIÓ DEL DETERIORAMENT CREDITICI EN L'EXERCICI	SALDO FINAL
CLASSES D'ACTIUS FINANCERS				
Actius financers a llarg termini				
Inversions en patrimoni				
Valors representatius de deute				
Altres inversions				
Actius financers a curt termini				
Inversions en patrimoni				
Valors representatius del deute				
Altres inversions				

2. Informació relacionada amb el compte del resultat economicopatrimonial.

L'entitat ha d'informar sobre:

- a) Els resultats de l'exercici nets procedents de les diferents categories d'actius financers definides en la norma de reconeixement i valoració núm. 8, "Actius financers".
- b) Els ingressos financers calculats per aplicació del mètode del tipus d'interès efectiu.

3. Informació sobre els riscos de tipus de canvi i de tipus d'interès.

a) Risc de tipus de canvi.

S'ha d'informar sobre les inversions financeres en moneda diferent de l'euro, agrupades per monedes, segons el format següent:

MONEDES	INVERSIONS EN PATRIMONI	VALORS REPRESENTATIUS DEL DEUTE	ALTRES INVERSIONS	TOTAL
TOTAL				
% INVERSIONS EN MONEDA DIFERENT DE L'EURO SOBRE INVERSIONS TOTALS				

b) Risc de tipus d'interès.

Per als actius financers que es valorin al cost amortitzat, s'ha d'informar sobre la seva distribució entre actius a tipus d'interès fix i a tipus variable, en termes absoluts i percentuals, segons el format següent:

CLASSES D'ACTIUS FINANCERS	TIPUS D'INTERÈS	A TIPUS INTERÈS FIX	A TIPUS INTERÈS VARIABLE	TOTAL
	VALORS REPRESENTATIUS DEL DEUTE			
ALTRES ACTIUS FINANCERS				
TOTAL IMPORT				
% D'ACTIUS FINANCERS A TIPUS D'INTERÈS FIX O VARIABLE SOBRE EL TOTAL				

3. Altra informació.

Qualsevol altra informació de caràcter substantiu que afecti els actius financers.

11. Passius financers.

Per als passius financers, excepte per als comptes a pagar per operacions habituals de l'entitat² i els derivats designats instruments de cobertura, s'ha d'incloure la informació següent:

1. Situació i moviments dels deutes:

Per a cada deute s'ha d'emplenar la informació requerida en els estats 1 a) Deutes al cost amortitzat i 2 a) Deutes a valor raonable.

Així mateix s'ha de presentar un estat resum de la conciliació entre la classificació de passius financers del balanç i les categories que s'estableixen en la norma de reconeixement i valoració núm. 9, "Passius financers", que ha de tenir l'estructura que figura en l'estat 1 c) Resum per categories.

² Es consideren comptes a pagar per operacions habituals els inclosos en els epígrafs B.IV "Creditors i altres comptes a pagar a llarg termini" i C.IV "Creditors i altres comptes a pagar a curt termini" del balanç.

2. Línies de crèdit. Per a cada línia de crèdit s'ha d'informar de l'import disponible, i indicar també el límit concedit, la part disposada, i la comissió, en percentatge, sobre la part no disposada, segons el format següent:

IDENTIFICACIÓ	LÍMIT CONCEDIT	DISPOSAT	DISPONIBLE	COMISSIÓ S / NO DISPOSAT
TOTAL				

3. Informació sobre els riscos de tipus de canvi i de tipus d'interès.

- a) Risc de tipus de canvi. S'ha d'informar sobre els deutes en moneda diferent de l'euro, agrupats per monedes, segons el format següent:

MONEDES	OBLIGACIONS I ALTRES VALORS NEGOCIABLES	DEUTES AMB ENTITATS DE CRÈDIT	ALTRES DEUTES	TOTAL
TOTAL				
% DEUTE EN MONEDA DIFERENT DE L'EURO SOBRE DEUTE TOTAL				

- b) Risc de tipus d'interès. Per als passius financers a cost amortitzat, s'ha d'informar sobre la seva distribució entre passius a tipus d'interès fix i a tipus variable, en termes absoluts i percentuals, segons el format següent:

CLASSES DE PASSIUS FINANCERS	TIPUS D'INTERÈS	A TIPUS INTERÈS FIX	A TIPUS INTERÈS VARIABLE	TOTAL
	OBLIGACIONS I ALTRES VAL. NEGOC.			
DEUTES AMB ENTITATS DE CRÈDIT				
ALTRES DEUTES				
TOTAL IMPORT				
% DE PASSIUS FINANCERS A TIPUS D'INTERÈS FIX O VARIABLE SOBRE EL TOTAL				

4. Avals i altres garanties concedides.

- a) Per a cada aval concedit, distingint els concedits a entitats del grup, multigrup i associades de la resta, s'ha d'informar de la data de concessió de l'aval, de la data del seu venciment, de la seva finalitat, de l'import màxim garantit, detallant la seva evolució durant l'exercici, i de les provisions netes (dotacions menys reversions) que s'hagin dotat, d'acord amb el detall del quadre que s'adjunta.
- b) Per a cada aval executat en l'any, distingint els relatius a entitats del grup, multigrup i associades de la resta, s'ha d'informar dels pagaments efectuats per raó de l'execució, i indicar les aplicacions pressupostàries (o conceptes no pressupostaris) a què s'hagin imputat, d'acord amb el detall del quadre que s'adjunta.
- c) Així mateix, s'ha d'informar de les quantitats percebudes per l'entitat durant l'exercici com a conseqüència d'avals executats en l'any o en anys anteriors, i de les aplicacions pressupostàries (o conceptes no pressupostaris) a les quals s'hagin imputat, distingint les relatives a entitats del grup, multigrup i associades de la resta, d'acord amb el detall del quadre que s'adjunta.

La mateixa informació que per als avals s'ha de presentar en relació amb altres garanties que hagi concedit l'entitat comptable.

4. AVALS I ALTRES GARANTIES CONCEDIDES

a) AVALS CONCEDITS.

IDENTIFICACIÓ AVAL	ENTITAT AVALADA		DATA CONCESSIÓ AVAL	DATA VENCIMENT AVAL	FINALITAT AVAL	AVALS PENDENTS A 1 DE GENER	AVALS CONCEDITS EN L'EXERCICI	AVALS CANCEL·LATS EN L'EXERCICI			AVALS PENDENTS A 31 DE DESEMBRE	PROVISIONS	
	NIF	DENOMINACIÓ						PER EXECUCIÓ	PER ALTRES CAUSES	TOTAL		EXERCICI	ACUMULADA
SUBTOTAL ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES													
SUBTOTAL ALTRES ENTITATS													
TOTAL													

b) AVALS EXECUTATS.

IDENTIFICACIÓ AVAL	ENTITAT AVALADA		DATA CONCESSIÓ AVAL	DATA VENCIMENT AVAL	FINALITAT AVAL	AVALS CANCEL·LATS EN L'EXERCICI PER EXECUCIÓ	APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	CONCEPTE NO PRESSUPOSTARI
	NIF	DENOMINACIÓ						
SUBTOTAL ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES								
SUBTOTAL ALTRES ENTITATS								
TOTAL								

c) AVALS REINTEGRATS.

ANY D'EXECUCIÓ	IMPORT REINTEGRAT EN L'EXERCICI	APLICACIÓ PRESSUPOSTÀ- RIA	CONCEPTE NO PRESSUPOSTARI
SUBTOTAL ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES			
SUBTOTAL ALTRES ENTITATS			
TOTAL			

5. Altra informació:

- a) L'import dels deutes amb garantia real.
- b) Deutes impagats durant l'exercici i situació de l'impagament a la data de formulació dels comptes anuals.
- c) Altres situacions diferents de l'impagament que hagin atorgat al prestador el dret a reclamar el pagament anticipat.
- d) Derivats financers que al tancament de l'exercici siguin passius als quals no s'apliqui la comptabilitat de cobertures, indicant els motius pels quals es manté l'instrument derivat.
- e) Qualsevol altra informació de caràcter substantiu que afecti els passius financers.

12. Cobertures comptables.

Per a cada operació a la qual sigui aplicable la norma de reconeixement i valoració núm. 10, "Cobertures comptables", s'ha de presentar la informació següent:

1. Descripció detallada de l'instrument de cobertura, de la partida coberta i de la naturalesa dels riscos que han estat coberts.
2. Justificació del fet que se segueixen complint els requisits per aplicar la comptabilitat de cobertures.
3. Valor comptable de l'instrument de cobertura a l'inici i al tancament de l'exercici.
4. Per a les cobertures en què les variacions en la partida coberta a causa del risc cobert afectin el resultat d'exercicis posteriors, s'ha d'informar de:
 - Variacions de valor de l'instrument de cobertura que s'hagin reconegut durant l'exercici en el patrimoni net (part eficaç) i, si s'escau, en el compte del resultat econòmic patrimonial (part ineficaç).
 - Import que s'hagi reduït del patrimoni net durant l'exercici, detallant si s'ha imputat al compte del resultat econòmic patrimonial o s'ha inclòs en el valor inicial de la partida coberta, indicant en el primer cas les partides en què s'han registrat.
 - Imports reconeguts en el patrimoni net que, al tancament de l'exercici, estiguin pendents de traspasar al compte del resultat econòmic patrimonial o al valor inicial de la partida coberta i els exercicis en els quals s'espera fer el traspàs esmentat.
5. Per a les cobertures en què les variacions en la partida coberta a causa del risc cobert afectin el resultat de l'exercici, s'ha d'informar sobre l'import de les variacions de valor de l'instrument de cobertura i l'import de les variacions de valor de la partida coberta atribuïbles al risc cobert imputat al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici.
6. Operacions per a les quals s'ha interromput la comptabilitat de cobertures, indicant la seva causa.

13. Actius construïts o adquirits per a altres entitats i altres existències.

S'ha d'informar a escala de partida de balanç sobre:

1. Circumstàncies que han motivat les correccions valoratives per deteriorament de les existències i, si s'escau, la reversió de les correccions esmentades, reconegudes en l'exercici, així com el seu import.
2. Import dels costos capitalitzats si s'escau durant l'exercici en les obres en curs o en altres existències de cicle de producció superior a l'any.
3. Limitacions en la disponibilitat de les obres i altres existències per garanties, pignoracions, fiances i altres raons anàlogues, indicant les partides a què afecten, el seu import i projecció temporal.

4. Qualsevol circumstància de caràcter substantiu que afecti la titularitat, la disponibilitat o la valoració dels actius construïts o adquirits per a altres entitats i resta d'existències.

14. Moneda estrangera.

S'ha d'informar sobre:

1. Import global, a escala de partida del balanç, dels elements d'actiu i passiu expressats en moneda estrangera.
2. Import de les diferències de canvi reconegudes en el resultat de l'exercici, presentant per separat les que provenen de transaccions que s'han liquidat al llarg del període de les que estan vives o pendents de venciment a la data de tancament de l'exercici, a excepció de les procedents dels actius i passius financers que es valorin al valor raonable amb canvis en resultats.

15. Transferències, subvencions i altres ingressos i despeses.

S'ha d'informar sobre:

1. Import i característiques de les transferències i les subvencions rebudes, l'import de les quals sigui significatiu, així com sobre el compliment o l'incompliment de les condicions imposades per a la percepció i el gaudi de les subvencions, el criteri d'imputació a resultats i els imports imputats.
2. Import i característiques de les transferències i les subvencions concedides, l'import de les quals sigui significatiu. A més s'ha de facilitar la informació següent:

- a) Normativa sobre la base de la qual s'han efectuat o concedit.
- b) Import de les obligacions reconegudes durant l'exercici.
- c) Dades identificadores de l'entitat receptora.

S'ha d'afegir la informació següent respecte a les subvencions concedides:

- d) Finalitat.
 - e) Reintegraments que s'hagin produït durant l'exercici per incompliment de condicions o requisits, amb especificació de la seva causa.
3. Qualsevol circumstància de caràcter substantiu que afecti els ingressos o les despeses de l'entitat. En particular, les entitats que construeixin o adquireixin actius per a altres ens públics han d'informar dels ingressos associats al contracte o l'acord de construcció o adquisició, l'import dels quals sigui significatiu, i indicar-ne almenys l'import i les característiques, així com el compliment o l'incompliment de les condicions imposades per a la seva obtenció.

16. Provisions i contingències.

1. Per a cada provisió reconeguda en el balanç, tret de les relatives a avals i altres garanties concedides, s'ha d'indicar:

- a) Anàlisi del moviment de cada epígraf del balanç durant l'exercici, en què s'indiqui:

- Saldo inicial
- Augments
- Disminucions
- Saldo final

- b) Augment durant l'exercici, en els saldos actualitzats al tipus de descompte per causa del pas del temps, així com l'efecte que hagi pogut tenir qualsevol canvi en el tipus de descompte.
- c) Naturalesa de l'obligació assumida, així com el calendari previst per fer front a l'obligació.
- d) Estimacions i procediments de càlcul aplicats per a la valoració dels corresponents imports i les incerteses que puguin aparèixer en les estimacions esmentades. S'han de justificar, si s'escau, els ajustos que hagi estat procedent efectuar.

- e) Imports de qualsevol dret de reemborsament, assenyalant les quantitats que, si s'escau, s'hagin reconegut en el balanç per aquests drets.
- 2. Llevat que sigui remota la sortida de recursos, per a cada tipus de passiu contingent, excepte els relatius a avals i altres garanties concedides, s'ha d'indicar:
 - a) Una breu descripció de la seva naturalesa.
 - b) Evolució previsible, així com els factors dels quals depèn.
 - c) En el cas excepcional que una provisió no s'hagi pogut registrar en el balanç perquè no es pot valorar de manera fiable, addicionalment, s'han d'explicar els motius pels quals no es pot fer aquesta valoració.
- 3. Per a cada tipus d'actiu contingent s'ha d'indicar:
 - a) Una breu descripció de la seva naturalesa.
 - b) Evolució previsible, així com els factors dels quals depèn.

17. Informació sobre medi ambient.

S'ha d'informar sobre:

- 1. Les obligacions reconegudes en l'exercici a càrrec de cada grup de programes de la política de despesa 17, "Medi ambient".
- 2. Import dels beneficis fiscals per raons mediambientals que afectin els tributs propis.

18. Actius en estat de venda.

S'ha de facilitar una descripció detallada dels actius en estat de venda quan el seu import sigui significatiu, i indicar-ne l'import.

19. Presentació per activitats del compte del resultat econòmic patrimonial.

L'entitat pot presentar el compte del resultat econòmic patrimonial classificant les despeses econòmiques que s'hi inclouen per activitats.

Per a l'elaboració d'aquesta informació s'han de tenir en compte les normes següents:

- a) Els ingressos totals s'han d'agrupar en les tres categories següents:
 - Ingressos de gestió ordinària.
 - Ingressos financers.
 - Altres ingressos.
- b) Per a la presentació de les despeses cal distingir entre despeses que constitueixin al seu torn despeses pressupostàries i despeses que no siguin despeses pressupostàries:
 - Les despeses que al seu torn constitueixin despeses pressupostàries s'han de presentar distribuïdes entre els grups de programes pressupostaris a què corresponguin.
 - Les despeses que no constitueixin despeses pressupostàries de l'exercici s'han de distribuir entre els grups de programes en funció de criteris objectius que relacionin les despeses esmentades amb cada grup de programes o, en absència dels referits criteris, en la proporció que, sobre la despesa total que constitueixi al seu torn despesa pressupostària, suposi cadascun dels grups de programes.

La informació del compte del resultat econòmic patrimonial per activitats s'ha d'estructurar d'acord amb el model següent:

DESPESES (GRUP DE PROGRAMES)	EXERCICI 20XX	EXERCICI 20XX-1	INGRESSOS	EXERCICI 20XX	EXERCICI 20XX-1
			- Ingressos de gestió ordinària - Ingressos financers - Altres ingressos		
TOTAL			TOTAL		

20. Operacions per administració de recursos a compte d'altres ens públics.

En relació amb les operacions d'administració de recursos que comptablement s'hagin de registrar a través de comptes del subgrup 45, "Deutors i creditors per administració de recursos a compte d'altres ens públics", s'ha d'obtenir la informació que s'indica en els quadres corresponents:

1. Obligacions derivades de la gestió.
Aquesta informació s'ha de presentar per a cada entitat titular i per cadascun dels conceptes representatius dels recursos gestionats.
2. Ens públics, comptes corrents en efectiu.
Aquesta informació s'ha de presentar per a cada entitat titular.
3. Desenvolupament de la gestió:
 - a) Resum.
 - b) Drets anul·lats.
 - c) Drets cancel·lats.
 - d) Devolucions d'ingressos

Aquesta informació s'ha de presentar per a cadascun dels conceptes representatius dels recursos gestionats.

L'emplenament d'aquesta informació sobre el desenvolupament de la gestió només és obligatori en el cas que preveu la norma e) d'elaboració de la memòria.

OPERACIONS PER ADMINISTRACIÓ DE RECURSOS A COMPTE D'ALTRES ENS PÚBLICS

1. OBLIGACIONS DERIVADES DE LA GESTIÓ

ENS TITULAR	CONCEPTE		PENDENT DE PAGAMENT A 1 DE GENER	MODIFICACIONS SALDO INICIAL	RECAPTACIÓ LÍQUIDA	REINTEGRAMENTS	TOTAL A PAGAR	PAGAMENTS EFECTUATS	PENDENT DE PAGAMENT A 31 DE DESEMBRE
	DENOMINACIÓ	CODI							
TOTAL ENS TITULAR									
TOTAL ENS TITULAR									
TOTAL									

3. DESENVOLUPAMENT DE LA GESTIÓ

a) RESUM

CONCEPTE		DRETS PENDINGS DE COBRAMENT A 1 DE GENER	MODIFICACIONS SALDO INICIAL	DRETS RECONEGUTS	DRETS ANUL·LATS	DRETS CANCEL·LATS	RECAPTACIÓ NETA	DRETS PENDINGS DE COBRAMENT A 31 DE DESEMBRE
CODI	DESCRIPCIÓ							
TOTAL								

b) DRETS ANUL·LATS

CONCEPTE		ANUL·LACIÓ DE LIQUIDACIONS	DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS	TOTAL DRETS ANUL·LATS
CODI	DESCRIPCIÓ			
TOTAL				

c) DRETS CANCEL·LATS

CONCEPTE		COBRAMENTS EN ESPÈCIE	INSOLVÈNCIES	PRESCRIPCIONS	ALTRES CAUSES	TOTAL DRETS CANCEL·LATS
CODI	DESCRIPCIÓ					
TOTAL						

d) DEVOLUCIONS D'INGRESSOS

CONCEPTE		PENDENTS DE PAGAMENT A 1 DE GENER	MODIFICACIONS SALDO INICIAL I ANUL·LACIONS	RECONEGUDES EN L'EXERCICI	TOTAL DEVOLUCIONS RECONEGUDES	PRESCRIPCIONS	PAGADES EN L'EXERCICI	PENDENTS DE PAGAMENT A 31 DE DESEMBRE
CODI	DESCRIPCIÓ							
TOTAL								

21. Operacions no pressupostàries de tresoreria.

S'ha d'informar sobre les operacions no pressupostàries de tresoreria que comprenen les operacions efectuades durant l'exercici que hagin donat lloc al naixement o l'extinció de:

- Deutors i creditors que, d'acord amb la normativa vigent per a l'entitat, no s'hagin d'imputar al pressupost d'aquesta, ni en el moment del seu naixement ni en el del seu venciment.
- Partides representatives de cobraments i pagaments pendents d'aplicació definitiva, tant per operacions pressupostàries com no pressupostàries.

Aquesta informació s'ha de compondre dels estats següents:

1. Estat de deutors no pressupostaris.
2. Estat de creditors no pressupostaris.
3. Estat de partides pendents d'aplicació:
 - a) Cobraments pendents d'aplicació.
 - b) Pagaments pendents d'aplicació.

En els estats esmentats s'ha de presentar per als diferents comptes i conceptes d'operacions no pressupostàries en què es desenvolupin, el detall de les efectuades en l'exercici, en què es mostrin la seva situació i moviments, d'acord amb els quadres adjunts corresponents.

OPERACIONS NO PRESSUPOSTÀRIES DE TRESORERIA

1. ESTAT DE DEUTORS NO PRESSUPOSTARIS

COMPTE	CONCEPTE		SALDO A 1 GNER	MODIFICACIONS SALDO INICIAL	CÀRRECS EFECTUATS EN L'EXERCICI	TOTAL DEUTORS	ABONAMENTS EFECTUATS EN L'EXERCICI	DEUTORS PENDENTS DE COBRAMENT A 31 DESEMBRE
	CODI	DESCRIPCIÓ						
TOTAL COMPTE								
TOTAL COMPTE								
TOTAL								

2. ESTAT DE CREDITORS NO PRESSUPOSTARIS

COMPTE	CONCEPTE		SALDO A 1 GNER	MODIFICACIONS SALDO INICIAL	CÀRRECS EFECTUATS EN L'EXERCICI	TOTAL CREDITORS	ABONAMENTS EFECTUATS EN L'EXERCICI	CREDITORS PENDENTS DE COBRAMENT A 31 DESEMBRE
	CODI	DESCRIPCIÓ						
TOTAL COMPTE								
TOTAL COMPTE								
TOTAL								

3. ESTAT DE PARTIDES PENDENTS D'APLICACIÓ**a) COBRAMENTS PENDENTS D'APLICACIÓ**

COMPTE	CONCEPTE		COBRAMENTS PENDENTS D'APLICACIÓ A 1 GNER	MODIFICACIONS SALDO INICIAL	COBRAMENTS EFECTUATS EN L'EXERCICI	TOTAL COBRAMENTS PENDENTS APLICACIÓ	COBRAMENTS APLICATS EN L'EXERCICI	COBRAMENTS PENDENTS APLICACIÓ A 31 DESEMBRE
	CODI	DESCRIPCIÓ						
TOTAL COMPTE								
TOTAL COMPTE								
TOTAL								

b) PAGAMENTS PENDENTS D'APLICACIÓ

COMPTE	CONCEPTE		PAGAMENTS PENDENTS D'APLICACIÓ A 1 GNER	MODIFICACIONS SALDO INICIAL	PAGAMENTS EFECTUATS EN L'EXERCICI	TOTAL PAGAMENTS PENDENTS APLICACIÓ	PAGAMENTS APLICATS EN L'EXERCICI	PAGAMENTS PENDENTS APLICACIÓ A 31 DESEMBRE
	CODI	DESCRIPCIÓ						
TOTAL COMPTE								
TOTAL COMPTE								
TOTAL								

22. Contractació administrativa. Procediments d'adjudicació.

Informació, per tipus de contractes, sobre els imports adjudicats segons els diferents procediments establerts en la normativa vigent sobre contractació.

CONTRACTACIÓ ADMINISTRATIVA. PROCEDIMENTS D'ADJUDICACIÓ

TIPUS DE CONTRACTE	PROCEDIMENT OBERT			PROCEDIMENT RESTRINGIT			PROCEDIMENT NEGOCIAT			DIÀLEG COMPETITIU	ADJUDICACIÓ DIRECTA	TOTAL
	MULTIPLIC. CRITERI	ÚNIC CRITERI	TOTAL	MULTIPLIC. CRITERI	ÚNIC CRITERI	TOTAL	AMB PUBLICITAT	SENSE PUBLICITAT	TOTAL			
<ul style="list-style-type: none"> • D'obres • De subministrament • Patrimonials • De gestió de serveis públics • De serveis • De concessió d'obra pública • De col·laboració entre el sector públic i el sector privat • De caràcter administratiu especial • Altres 												
TOTAL												

23. Valors rebuts en dipòsit.

S'ha d'informar, per a cadascun dels conceptes mitjançant els quals es registrin comptablement els valors dipositats, dins dels quals s'inclouen els avals i les assegurances de caució rebuts, amb el detall que presenta el quadre adjunt.

ESTAT DE VALORS REBUTS EN DIPÒSIT

CONCEPTE		SALDO A 1 DE GENER	MODIFICACIONS SALDO INICIAL	DIPÒSITS REBUTS EN EXERCICI	TOTAL DIPÒSITS REBUTS	DIPÒSITS CANCEL·LATS	DIPÒSITS PENDENTS DE DEVOLUCIÓ A 31 DE DESEMBRE
CODI	DESCRIPCIÓ						
TOTAL							

24. Informació pressupostària.

La informació a subministrar ha de versar sobre els aspectes següents:

24.1. Exercici corrent.**1) Pressupost de despeses.****a) Modificacions de crèdit.**

Informació sobre les modificacions de crèdit d'acord amb el detall que presenta el quadre adjunt.

**EXERCICI CORRENT
PRESSUPOST DE DESPESES**

a) MODIFICACIONS DE CRÈDIT

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	CRÈDITS EXTRAORDINARIS	SUPLEMENTS DE CRÈDIT	AMPLIACIONS DE CRÈDIT	TRANSFERÈNCIES DE CRÈDIT		INCORPORACIONS DE ROMANENTS DE CRÈDIT	CRÈDITS GENERATS PER INGRESSOS	BAIXES PER ANUL·LACIÓ	AJUSTOS PER PRÒRROGA	TOTAL MODIFICACIONS
					POSITIVES	NEGATIVES					
TOTAL											

b) Romanents de crèdit.

Informació sobre els romanents de crèdit d'acord amb el detall que presenta el quadre adjunt.

b) ROMANENTS DE CRÈDIT

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	ROMANENTS COMPROMESOS			ROMANENTS NO COMPROMESOS		
		INCORPORABLES	NO INCORPORABLES	TOTAL	INCORPORABLES	NO INCORPORABLES	TOTAL
TOTAL							

2) Pressupost d'ingressos.**a) Procés de gestió.**

Informació sobre drets anul·lats, cancel·lats i sobre la recaptació neta d'acord amb el detall que presenten els quadres adjunts corresponents.

**EXERCICI CORRENT
PRESSUPOST D'INGRESSOS**

a.1) DRETS ANUL·LATS

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	ANUL·LACIÓ DE LIQUIDACIONS	AJORNAMENT I FRACCIONAMENT	DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS	TOTAL DRETS ANUL·LATS
TOTAL					

a.2) DRETS CANCEL·LATS

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	COBRAMENTS EN ESPÈCIE	INSOLVÈNCIES	ALTRES CAUSES	TOTAL DRETS CANCEL·LATS
TOTAL					

a.3) RECAPTACIÓ NETA

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	RECAPTACIÓ TOTAL	DEVOLUCIONS D'INGRÉS	RECAPTACIÓ NETA
TOTAL				

b) Devolucions d'ingressos.

Informació sobre:

- Devolucions pendents de pagament a 1 de gener.
- Modificacions al saldo inicial i anul·lacions de devolucions acordades en exercicis anteriors.
- Devolucions reconegudes durant l'exercici.
- Total de devolucions.
- Prescripcions.
- Pagaments efectuats en l'exercici.
- Devolucions pendents de pagament a 31 de desembre.

EXERCICI CORRENT
PRESSUPOST D'INGRESSOS

b) DEVOLUCIONS D'INGRESSOS

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	PENDENTS DE PAGAMENT A 1 DE GENER	MODIFICACIONS SALDO INICIAL I ANUL·LACIONS	RECONEGU DES EN L'EXERCICI	TOTAL DEVOLUCIONS RECONEGUDES	PRESCRIPCIONS	PAGADES EN L'EXERCICI	PENDENTS DE PAGAMENT A 31 DE DESEMBRE
TOTAL								

c) Compromisos d'ingrés.

Informació sobre compromisos d'ingrés amb el detall que presenta el quadre adjunt.

c) COMPROMISOS D'INGRÉS

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	COMPROMISOS CONCERTATS			COMPROMISOS EFECTUATS	COMPROMISOS PENDENTS D'EFECTUAR A 31 DE DESEMBRE
		INCORPORATS DE PRESSUPOSTOS TANCATS	EN L'EXERCICI	TOTAL		
TOTAL						

24.2. Exercicis tancats.**1) Pressupost de despeses. Obligacions de pressupostos tancats.**

Per a cada exercici s'ha de presentar informació sobre les obligacions de pressupostos tancats amb el detall que presenta el quadre adjunt.

EXERCICIS TANCATS**PRESSUPOST DE DESPESES****1. OBLIGACIONS DE PRESSUPOSTOS TANCATS**

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	OBLIGACIONS PENDENTS DE PAGAMENT A 1 DE GENER	MODIFICACIONS SALDO INICIAL I ANUL·LACIONS	TOTAL OBLIGACIONS	PRESCRIPCIONS	PAGAMENTS EFECTUATS	OBLIGACIONS PENDENTS DE PAGAMENT A 31 DE DESEMBRE
TOTAL							

2) Drets a cobrar de pressupostos tancats.

Per a cada exercici s'ha de presentar informació sobre els drets a cobrar de pressupostos tancats d'acord amb el detall dels quadres adjunts corresponents.

PRESSUPOST D'INGRESSOS**2. DRETS A COBRAR DE PRESSUPOSTOS TANCATS****a) DRETS PENDENTS DE COBRAMENT TOTALS**

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	DRETS PENDENTS DE COBRAMENT A 1 DE GENER	MODIFICACIONS SALDO INICIAL	DRETS ANUL·LATS	DRETS CANCEL·LATS	RECAPTACIÓ	DRETS PENDENTS DE COBRAMENT A 31 DE DESEMBRE
TOTAL							

b) DRETS ANUL·LATS

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	ANUL·LACIÓ DE LIQUIDACIONS	AJORNAMENT I FRACCIONAMENT	TOTAL DRETS ANUL·LATS
TOTAL				

c) DRETS CANCEL·LATS

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	COBRAMENTS EN ESPÈCIE	INSOLVÈNCIES	PRESCRIPCIONS	ALTRES CAUSES	TOTAL DRETS CANCEL·LATS
TOTAL						

3) Variació de resultats pressupostaris d'exercicis anteriors.

S'ha d'informar de les variacions d'obligacions i drets a cobrar de pressupostos tancats, que suposin l'alteració dels imports calculats com a resultats pressupostaris en exercicis anteriors. S'ha de presentar amb el detall que preveu el quadre adjunt.

En la columna "Total variació drets" s'han de recollir les modificacions del saldo inicial, les anul·lacions i les cancel·lacions de drets de pressupostos tancats produïdes en l'exercici, que es detallen en la nota 24.2.2 d'aquesta memòria.

En la columna "Total variació obligacions" s'han de recollir les modificacions del saldo inicial, les anul·lacions i les prescripcions d'obligacions de pressupostos tancats produïdes en l'exercici, que es detallen en la nota 24.2.1 d'aquesta memòria.

EXERCICIS TANCATS

3. VARIACIÓ DE RESULTATS PRESSUPOSTARIS D'EXERCICIS ANTERIORS

	TOTAL VARIACIÓ DRETS	TOTAL VARIACIÓ OBLIGACIONS	VARIACIÓ DE RESULTATS PRESSUPOSTARIS D'EXERCICIS ANTERIORS
a) Operacions corrents			
b) Operacions de capital			
1. TOTAL VARIACIÓ OPERACIONS NO FINANCERES (a+b)			
c) Actius financers			
d) Passius financers			
2. TOTAL VARIACIÓ OPERACIONS FINANCERES (c+d)			
TOTAL (1+2)			

24.3. Exercicis posteriors.**1) Compromisos de despesa a càrrec de pressupostos d'exercicis posteriors.**

Informació sobre els compromisos de despesa adquirits durant l'exercici, així com en els precedents, imputables a pressupostos d'exercicis successius, amb el detall que presenta el quadre adjunt.

EXERCICIS POSTERIORIS**1). COMPROMISOS DE DESPESA A CÀRREC DE PRESSUPOSTOS D'EXERCICIS POSTERIORIS**

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	COMPROMISOS DE DESPESA ADQUIRITS A CÀRREC DEL PRESSUPOST DE L'EXERCICI				
		(ANY)	(ANY)	(ANY)	(ANY)	ANYS SUCCESSIUS
	TOTAL					

2) Compromisos d'ingrés a càrrec de pressupostos d'exercicis posteriors.

S'ha d'informar dels compromisos d'ingrés concertats durant l'exercici, així com els concertats en exercicis anteriors, que tinguin repercussió en pressupostos d'exercicis posteriors, amb el detall que presenta el quadre adjunt.

2) COMPROMISOS D'INGRÉS A CÀRREC DE PRESSUPOSTOS D'EXERCICIS POSTERIORIS

APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA	DESCRIPCIÓ	COMPROMISOS D'INGRÉS CONCERTATS IMPUTABLES A L'EXERCICI				
		(ANY)	(ANY)	(ANY)	(ANY)	ANYS SUCCESSIUS
	TOTAL					

24.4. Execució de projectes de despesa.

S'ha de presentar informació individualitzada dels projectes de despesa que estiguin en execució l'1 de gener o que s'hagin iniciat en l'exercici, amb el detall que presenten els quadres adjunts.

En la columna "Finançament afectat" s'ha d'indicar si el projecte disposa de recursos afectats al seu finançament.

EXECUCIÓ DE PROJECTES DE DESPESA**1. RESUM D'EXECUCIÓ**

CODI PROJECTE	DENOMINACIÓ	ANY D'INICI	DURADA	DESPESA PREVISTA	DESPESA COMPROMESA	OBLIGACIONS RECONEGUDES			DESPESA PENDENT D'EFFECTUAR	FINANÇAMENT AFECTAT
						A 1 DE GENER	EN L'EXERCICI	TOTAL		
TOTAL										

2. ANUALITATS PENDENTS

CODI PROJECTE	DENOMINACIÓ	DESPESA PENDENT D'EFFECTUAR			
		(ANY)	(ANY)	(ANY)	ANYS SUCCESSIUS
TOTAL					

24.5. Despeses amb finançament afectat.

S'ha d'informar per a cada despesa amb finançament afectat de les desviacions de finançament per agent, tant de l'exercici com acumulades, d'acord amb el detall que presenta el quadre adjunt.

DESPESES AMB FINANÇAMENT AFECTAT**DESVIACIONS DE FINANÇAMENT PER AGENT FINANÇADOR**

CODI DE DESPESA	DESCRIPCIÓ	AGENT FINANÇADOR		COEFICIENT DE FINANÇAMENT	DESVIACIONS DE L'EXERCICI		DESVIACIONS ACUMULADES	
		TERCER	APLICACIÓ PRESSUPOSTÀRIA		POSITIVES	NEGATIVES	POSITIVES	NEGATIVES
TOTAL								

24.6. Romanent de tresoreria.

S'ha d'incloure informació sobre el romanent de tresoreria amb el detall que preveu el quadre adjunt. Així mateix, s'ha d'incloure informació detallada dels saldos de cobrament dubtós que ha de comprendre, almenys, el mètode d'estimació i els criteris establerts per l'entitat per a la determinació de la seva quantia, així com els imports obtinguts per aplicació d'aquests criteris.

El romanent de tresoreria s'obté com a suma dels fons líquids més els drets pendents de cobrament, deduint-ne les obligacions pendents de pagament i agregant-hi les partides pendents d'aplicació, de conformitat amb els criteris següents:

1. La seva quantificació s'ha d'efectuar prenent en consideració el saldo al final de l'exercici dels comptes que intervenen en el seu càlcul.
2. Els fons líquids al final de l'exercici estan constituïts pels saldos disponibles en caixes d'efectiu i comptes bancaris, excepte els que s'hagin dotat amb imputació al pressupost, així com per les inversions financeres, de caràcter no pressupostari, que compleixin el suficient grau de liquiditat, en què s'hagin materialitzat excedents temporals de tresoreria. A aquests efectes, no s'han de tenir en compte els saldos dels subcomptes 5740 "Caixa. Pagaments a justificar" i 5750 "Bancs i institucions de crèdit. Pagaments a justificar", ni la part del saldo del compte 577 "Actius líquids equivalents a l'efectiu" que tingui tractament pressupostari.
3. En els drets pendents de cobrament s'ha de distingir:
 - a) L'import dels drets pendents de cobrament del pressupost corrent. Aquest import s'obté del saldo del compte 430 "Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent", i aquest és l'agregació dels saldos corresponents a les seves divisionàries.
 - b) L'import dels drets pendents de cobrament de pressupostos tancats. Aquest import s'obté del saldo del compte 431 "Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats", i aquest és l'agregació dels saldos corresponents a les seves divisionàries.
 - c) L'import dels drets pendents de cobrament corresponents a comptes de deutors que, d'acord amb la normativa vigent, no són pressupostaris i tampoc no ho seran en el moment del seu venciment. Aquest import s'obté per agregació dels següents:
 - La part del saldo dels comptes 257 "Fiances constituïdes a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades" i 270 "Fiances constituïdes a llarg termini", que correspongui a les fiances que s'hagin tractat de manera no pressupostària.

- La part del saldo dels comptes 258 "Dipòsits constituïts a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades" i 275 "Dipòsits constituïts a llarg termini", que correspongui als dipòsits que s'hagin tractat de manera no pressupostària.
- L'import corresponent als deutes de tercers com a conseqüència de la repercussió de l'IVA. L'import esmentat el dóna el saldo del compte 440 "Deutors per IVA transferit".
- L'import dels crèdits a favor de l'entitat com a conseqüència dels ingressos efectuats en les entitats encarregades de la gestió de cobrament. L'import esmentat el dóna el saldo del compte 442 "Deutors per servei de recaptació", i aquest és l'agregació dels saldos corresponents a les seves divisionàries.
- L'import corresponent a la resta de deutors no pressupostaris que continuaran sent no pressupostaris al seu venciment. L'import esmentat el dóna el saldo del compte 449 "Altres deutors no pressupostaris".
- En cas que es gestionin, liquidin i recaptin recursos a compte d'altres ens públics, l'import dels crèdits a favor del subjecte comptable que hi hagi, generalment com a conseqüència dels lliuraments a compte efectuats. L'import esmentat s'obté generalment dels saldos deutors del compte 456 "Ens públics, c/c efectiu".
- L'import corresponent als saldos dels comptes del subgrup 47 "Administracions públiques" que posin de manifest la situació deutora d'aquestes, és a dir, els saldos dels comptes 470 "Hisenda pública, deutor per diversos conceptes" i 471 "Organismes de previsió social, deutors".

Quan el subjecte comptable porti a terme operacions subjectes a l'IVA i hi hagi quantitats pendents de liquidar, també s'ha de considerar el saldo del compte 472 "Hisenda pública, IVA suportat".

- La part del saldo dels comptes 537 "Fiances constituïdes a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades" i 565 "Fiances constituïdes a curt termini" que correspongui a les fiances que s'hagin tractat de manera no pressupostària.
- La part del saldo dels comptes 538 "Dipòsits constituïts a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades" i 566 "Dipòsits constituïts a curt termini" que correspongui als dipòsits que s'hagin tractat de manera no pressupostària.
- Els saldos deutors del compte 550 "Comptes corrents no bancaris".

4. En les obligacions pendents de pagament s'ha de distingir:
- a) L'import de les obligacions pendents de pagament del pressupost corrent. Aquest import s'obté del saldo del compte 400 "Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent", i aquest és l'agregació dels saldos corresponents a les seves divisionàries.
 - b) L'import de les obligacions pendents de pagament de pressupostos tancats. Aquest import s'obté del saldo del compte 401 "Creditors per obligacions reconegudes. Pressupostos de despeses tancats", i aquest és l'agregació dels saldos corresponents a les seves divisionàries.
 - c) L'import de les obligacions pendents de pagament corresponents a comptes de creditors que, d'acord amb la normativa vigent, no són pressupostaris i tampoc no ho seran en el moment del seu venciment. Aquest import s'obté per agregació dels següents:
 - La part del saldo dels comptes 165 "Fiances rebudes a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades" i 180 "Fiances rebudes a llarg termini", que correspongui a les fiances que s'hagin tractat de manera no pressupostària.
 - La part del saldo dels comptes 166 "Dipòsits rebuts a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades" i 185 "Dipòsits rebuts a llarg termini", que correspongui als dipòsits que s'hagin tractat de manera no pressupostària.
 - L'import pendent de pagament als creditors com a conseqüència de l'IVA suportat que té la condició de deduïble. L'import esmentat el dóna el saldo del compte 410 "Creditors per IVA suportat".
 - En cas que es presti el servei de recaptació a altres ens públics, l'import dels debits que l'entitat tingui amb aquests ens per la recaptació efectuada. L'import esmentat s'obté del saldo que presenti el compte 414 "Ens públics creditors per recaptació de recursos".
 - L'import corresponent a la resta de creditors no pressupostaris que continuaran sent no pressupostaris al seu venciment. L'import esmentat el dóna el saldo del compte 419 "Altres creditors no pressupostaris".

- En cas que es gestionin, liquidin i recaptin recursos a compte d'altres ens públics, l'import dels debits a càrrec del subjecte comptable que hi hagi com a conseqüència dels recursos recaptats. L'import esmentat s'obté del saldo del compte 453 "Ens públics per ingressos pendents de liquidar". Així mateix, s'ha d'incloure l'import dels debits de l'entitat com a conseqüència dels lliuraments a compte efectuats als ens titulars dels recursos. L'import esmentat el donen els saldos creditors del compte 456 "Ens públics, c/c efectiu".

Si quan finalitzi l'exercici hi ha cobraments pendents d'aplicació definitiva relatius a recursos d'altres ens públics, s'ha d'augmentar l'import dels debits a càrrec del subjecte comptable en la quantia dels cobraments esmentats, i aquesta s'ha de calcular com la part que del saldo del compte 554 "Cobraments pendents d'aplicació" correspongui als recursos esmentats.

- L'import corresponent als saldos dels comptes del subgrup 47 "Administracions públiques" que posin de manifest la situació creditora d'aquestes, és a dir, els saldos dels comptes 475 "Hisenda pública, creditor per diversos conceptes" i 476 "Organismes de previsió social, creditors".

Quan el subjecte comptable porti a terme operacions subjectes a l'IVA i hi hagi quantitats pendents de liquidar, també s'ha d'incloure el saldo del compte 477 "Hisenda pública. IVA transferit".

- L'import dels deutes contrets per l'entitat per cobrir desfasaments temporals de tresoreria. L'import esmentat el dona el saldo dels comptes 502 "Emprèstits i altres emissions anàlogues per operacions de tresoreria" i 521 "Deutes per operacions de tresoreria".
- La part del saldo dels comptes 515 "Fiances rebudes a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades" i 560 "Fiances rebudes a curt termini", que correspongui a les fiances que s'hagin tractat de manera no pressupostària.
- La part del saldo del compte 516 "Dipòsits rebuts a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades" i 561 "Dipòsits rebuts a curt termini", que correspongui als dipòsits que s'hagin tractat de manera no pressupostària.
- Els saldos creditors del compte 550 "Comptes corrents no bancaris".

5. En les partides pendents d'aplicació s'han de distingir:
 - a) Les quantitats cobrades pendents d'aplicació definitiva recollides en els comptes 554 "Cobraments pendents d'aplicació" i 559 "Altres partides pendents d'aplicació". Se n'exceptuen els cobraments pendents d'aplicació definitiva relatius a recursos d'altres ens públics, que s'han d'incloure com a obligacions pendents de pagament.
 - b) Les quantitats pagades pendents d'aplicació definitiva en què s'inclouen, a més de les recollides en el compte 555 "Pagaments pendents d'aplicació", els pagaments efectuats a càrrec dels avançaments de caixa fixa pendents de reposició, recollits en el subcompte 5581 "Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendents de justificació". Així mateix, s'ha d'incloure el saldo del subcompte 5585 "Lliuraments per a la reposició d'avançaments de caixa fixa pendents de pagament".
6. El romanent de tresoreria disponible per al finançament de despeses generals es determina minorant el romanent de tresoreria en l'import dels drets pendents de cobrament que, al final de l'exercici, es considerin de recaptació difícil o impossible i en l'excés de finançament afectat produït.
7. L'import dels drets pendents de cobrament de recaptació difícil o impossible (saldos de cobrament dubtós) el dona la part del saldo dels subcomptes que s'esmenten, que correspongui a drets de cobrament que s'hagin considerat per al càlcul del romanent de tresoreria total:
 - a) 2961 "Deteriorament de valor de fiances constituïdes a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades".
 - b) 2962 "Deteriorament de valor de dipòsits constituïts a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades".
 - c) 2981 "Deteriorament de valor de fiances constituïdes a llarg termini".
 - d) 2982 "Deteriorament de valor de dipòsits constituïts a llarg termini".
 - e) 4900 "Deteriorament de valor de crèdits. Operacions de gestió".
 - f) 4901 "Deteriorament de valor de crèdits. Altres comptes a cobrar".
 - g) 4902 "Deteriorament de valor de crèdits. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades".
 - h) 4903 "Deteriorament de valor de crèdits. Altres inversions financeres".
 - i) 5961 "Deteriorament de valor de fiances constituïdes a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades".
 - j) 5962 "Deteriorament de valor de dipòsits constituïts a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades".

- k) 5981 “Deteriorament de valor de fiances constituïdes a llarg termini”.
- l) 5982 “Deteriorament de valor de dipòsits constituïts a llarg termini”.

Per determinar l'import dels saldos de cobrament dubtós s'han de tenir en compte l'antiguitat dels deutes, l'import d'aquests, la naturalesa dels recursos de què es tracti, els percentatges de recaptació tant en període voluntari com en via executiva i els altres criteris de valoració que de manera ponderada estableixi l'entitat local.

- 8. L'excés de finançament afectat està constituït per la suma de les desviacions de finançament positives acumulades al final de l'exercici. Aquestes desviacions es calculen en la forma que estableix la regla 29.5 de la Instrucció del model normal de comptabilitat local.

L'excés de finançament afectat només pot prendre valor zero o positiu.

ESTAT DEL ROMANENT DE TRESORERIA

NÚM. DE COMPTES	COMPONENTS	20XX		20XX-1	
57,556	1. (+) Fons líquids				
430	2. (+) Drets pendents de cobrament				
431	- (+) del pressupost corrent				
257,258,270,275,440,	- (+) de pressupostos tancats				
442,449,456,470,471,	- (+) d'operacions no pressupostàries				
472,537,538,550,565,					
566					
400	3. (-) Obligacions pendents de pagament				
401	- (+) del pressupost corrent				
165,166,180,185,410,	- (+) de pressupostos tancats				
414,419,453,456,475,	- (+) d'operacions no pressupostàries				
476,477,502,515,516,					
521,550,560,561					
554, 559	4. (+) Partides pendents d'aplicació				
555, 5581, 5585	- (-) cobraments efectuats pendents d'aplicació definitiva .				
	- (+) pagaments efectuats pendents d'aplicació definitiva ..				
	I. Romanent de tresoreria total (1 + 2 - 3 + 4)				
2961,2962,2981,2982,	II. Saldos de cobrament dubtós				
4900,4901,4902,4903,	III. Excés de finançament afectat				
5961,5962,5981, 5982	IV. Romanent de tresoreria per a despeses generals (I - II - III)				

25. Indicadors financers, patrimonials i pressupostaris.

1. *Indicadors financers i patrimonials.*

- a) LIQUIDITAT IMMEDIATA: reflecteix el percentatge de deutes pressupostaris i no pressupostaris que es poden atendre amb la liquiditat immediatament disponible.

$$\frac{\text{Fons líquids}}{\text{Passiu corrent}}$$

Fons líquids: efectiu i altres actius líquids equivalents.

- b) LIQUIDITAT A CURT TERMINI: reflecteix la capacitat que té l'entitat per atendre a curt termini les seves obligacions pendents de pagament.

$$\frac{\text{Fons líquids} + \text{Drets pendents de cobrament}}{\text{Passiu corrent}}$$

- c) LIQUIDITAT GENERAL: reflecteix en quina mesura tots els elements patrimonials que componen l'actiu corrent cobreixen el passiu corrent.

$$\frac{\text{Actiu corrent}}{\text{Passiu corrent}}$$

- d) ENDEUTAMENT PER HABITANT: en les entitats territorials i els seus organismes autònoms, aquest índex distribueix el deute total de l'entitat entre el nombre d'habitants.

$$\frac{\text{Passiu corrent} + \text{Passiu no corrent}}{\text{Nombre d'habitants}}$$

- e) ENDEUTAMENT: representa la relació entre la totalitat del passiu exigible (corrent i no corrent) respecte al patrimoni net més el passiu total de l'entitat.

$$\frac{\text{Passiu corrent} + \text{Passiu no corrent}}{\text{Passiu corrent} + \text{Passiu no corrent} + \text{Patrimoni net}}$$

- f) RELACIÓ D'ENDEUTAMENT: representa la relació existent entre el passiu corrent i el no corrent.

$$\frac{\text{Passiu corrent}}{\text{Passiu no corrent}}$$

- g) FLUX DE CAIXA: reflecteix en quina mesura els fluxos nets de gestió de caixa cobreixen el passiu de l'entitat.

$$\frac{\text{Passiu no corrent}}{\text{Fluxos nets de gestió}} + \frac{\text{Passiu corrent}}{\text{Fluxos nets de gestió}}$$

Fluxos nets de gestió: import dels "Fluxos nets d'efectiu per activitats de gestió" de l'estat de fluxos d'efectiu.

- h) PERÍODE MITJÀ DE PAGAMENT A CREDITORS COMERCIALS: reflecteix el nombre de dies que per terme mitjà l'entitat triga a pagar als seus creditors comercials derivats, en general, de l'execució dels capítols 2 i 6 del pressupost.

Aquest indicador s'ha d'obtenir aplicant les regles establertes per calcular el "període mitjà de pagament" als efectes del subministrament d'informació sobre el compliment dels terminis de pagament de les entitats locals. S'ha de calcular un únic indicador referit a tot l'exercici i al conjunt dels deutes inclosos en el seu càlcul.

$$\text{PMPAC} = \frac{\sum(\text{Nombre dies període pagament} \times \text{import pagament})}{\sum \text{import pagament}}$$

- i) PERÍODE MITJÀ DE COBRAMENT: reflecteix el nombre de dies que per terme mitjà l'entitat triga a cobrar els seus ingressos, és a dir, a recaptar els seus drets reconeguts derivats de l'execució dels capítols 1 a 3 i 5, exclosos d'aquest últim capítol els ingressos que derivin d'operacions financeres.³

$$\text{PMPAC} = \frac{\sum(\text{Nombre dies període cobrament} \times \text{import cobrament})}{\sum \text{import cobrament}}$$

Cada entitat comptable ha de calcular el període mitjà de cobrament respecte dels recursos dels quals sigui titular, tret quan l'entitat sigui titular de recursos gestionats per un altre ens públic i

³ En conseqüència, per a l'elaboració del "període mitjà de cobrament", del capítol 5 només s'han de considerar els ingressos dels articles 54 i 55 i del concepte 599 (segons codificació de la classificació econòmica dels ingressos del pressupost inclosa a l'annex IV de l'Ordre EHA/3565/2008, de 3 de desembre, per la qual s'aprova l'estructura dels pressupostos de les entitats locals).

no disposi d'informació sobre la totalitat de les operacions efectuades per l'ens gestor. En aquest cas, l'indicador a elaborar per l'entitat titular s'ha de referir exclusivament als recursos no gestionats per un altre ens públic, i l'ens gestor, a més de l'indicador referit als recursos de la seva titularitat, ha d'elaborar l'indicador referit als recursos que gestiona a compte d'altres ens públics.

j) RÀTIOS DEL COMPTE DEL RESULTAT ECONÒMIC PATRIMONIAL.

Per a l'elaboració de les ràtios següents s'han de tenir en compte les equivalències amb els corresponents epígrafs del compte del resultat econòmic patrimonial de l'entitat:

ING. TRIB.: ingressos tributaris i urbanístics.

TRANSFR.: transferències i subvencions rebudes.

V. I PS.: vendes i prestació de serveis.

D. PERS.: despeses de personal.

TRANSFC.: transferències i subvencions concedides.

APROV.: aprovisionaments.

1) Estructura dels ingressos.

INGRESSOS DE GESTIÓ ORDINÀRIA (IGOR)			
ING. TRIB / IGOR	TRANSFR / IGOR	V i PS / IGOR	Resta IGOR / IGOR

2) Estructura de les despeses.

DESPESES DE GESTIÓ ORDINÀRIA (DGOR)			
D. PERS. / DGOR	TRANSFC / DGOR	APROV / DGOR	Resta DGOR / DGOR

3) Cobertura de les despeses corrents: posa de manifest la relació existent entre les despeses de gestió ordinària i els ingressos de la mateixa naturalesa.

Despeses de gestió ordinària

Ingressos de gestió ordinària

2. Indicadors pressupostaris.

a) *Del pressupost de despeses corrent:*

- 1) EXECUCIÓ DEL PRESSUPOST DE DESPESES: reflecteix la proporció dels crèdits aprovats en l'exercici que han donat lloc a reconeixement d'obligacions pressupostàries.

$$\frac{\text{Obligacions reconegudes netes}}{\text{Crèdits definitius}}$$

- 2) REALITZACIÓ DE PAGAMENTS: reflecteix la proporció d'obligacions reconegudes en l'exercici el pagament de les quals ja s'ha efectuat a la finalització d'aquest respecte al total d'obligacions reconegudes.

$$\frac{\text{Pagaments efectuats}}{\text{Obligacions reconegudes netes}}$$

- 3) DESPESA PER HABITANT: per a les entitats territorials i els seus organismes autònoms, aquest índex distribueix la totalitat de la despesa pressupostària efectuada en l'exercici entre els habitants de l'entitat.

$$\frac{\text{Obligacions reconegudes netes}}{\text{Nombre d'habitants}}$$

- 4) INVERSIÓ PER HABITANT: per a les entitats territorials i els seus organismes autònoms, aquest índex distribueix la totalitat de la despesa pressupostària per operacions de capital efectuada en l'exercici entre el nombre d'habitants de l'entitat.

$$\frac{\text{Obligacions reconegudes netes (capítols 6 i 7)}}{\text{Nombre d'habitants}}$$

- 5) ESFORÇ INVERSOR: mostra la proporció que representen les operacions de capital efectuades en l'exercici en relació amb la totalitat de les despeses pressupostàries efectuades en l'exercici esmentat.

$$\frac{\text{Obligacions reconegudes netes (capítols 6 i 7)}}{\text{Total obligacions reconegudes netes}}$$

b) *Del pressupost d'ingressos corrent:*

- 1) EXECUCIÓ DEL PRESSUPOST D'INGRESSOS: reflecteix la proporció que sobre els ingressos pressupostaris previstos suposen els ingressos pressupostaris nets, això és, els drets reconeguts nets.

Drets reconeguts nets

Previsions definitives

- 2) REALITZACIÓ DE COBRAMENTS: reflecteix la proporció que suposen els cobraments obtinguts en l'exercici sobre els drets reconeguts nets.

Recaptació neta

Drets reconeguts nets

- 3) AUTONOMIA: mostra la proporció que representen els ingressos pressupostaris efectuats en l'exercici (excepte els derivats de subvencions i de passius financers) en relació amb la totalitat dels ingressos pressupostaris efectuats en l'exercici esmentat.

Drets reconeguts nets

(Capítols 1 a 3, 5, 6 i 8 + transferències rebudes)

Total drets reconeguts nets

- 4) AUTONOMIA FISCAL: reflecteix la proporció que representen els ingressos pressupostaris de naturalesa tributària efectuats en l'exercici en relació amb la totalitat dels ingressos pressupostaris efectuats en l'exercici esmentat.

Drets reconeguts nets

(d'ingressos de naturalesa tributària)

Total drets reconeguts nets

- 5) SUPERÀVIT (O DÈFICIT) PER HABITANT a les entitats territorials i els seus organismes autònoms:

Resultat pressupostari ajustat

Nombre d'habitants

c) *De pressupostos tancats:*

- 1) REALITZACIÓ DE PAGAMENTS: posa de manifest la proporció de pagaments que s'han efectuat en l'exercici de les obligacions pendents de pagament de pressupostos ja tancats.

Pagaments

Saldo inicial d'obligacions (+/- modificacions i anul·lacions)

- 2) REALITZACIÓ DE COBRAMENTS: posa de manifest la proporció de cobraments que s'han efectuat en l'exercici relatius a drets pendents de cobrament de pressupostos ja tancats.

Cobraments

Saldo inicial de drets (+/- modificacions i anul·lacions)

26. Informació sobre el cost de les activitats.

Per confeccionar la informació que recullen els quadres que s'inclouen a continuació s'ha de tenir en compte el que preveu la norma f) d'elaboració de la memòria.

1. RESUM GENERAL DE COSTOS DE L'ENTITAT.

ELEMENTS	IMPORT	%
COSTOS DE PERSONAL		
<i>Sous i salaris</i>		
<i>Indemnitzacions</i>		
<i>Cotitzacions socials a càrrec de l'ocupador</i>		
<i>Altres costos socials</i>		
<i>Indemnitzacions per raó del servei</i>		
<i>Transport de personal</i>		
ADQUISICIÓ DE BÉNS I SERVEIS		
<i>Cost de materials de reprografia i impremta</i>		
<i>Cost d'altres materials</i>		
<i>Adquisició de béns d'inversió</i>		
<i>Treballs efectuats per altres entitats</i>		
SERVEIS EXTERIORS		
<i>Costos de recerca i desenvolupament de l'exercici</i>		
<i>Arrendaments i cànons</i>		
<i>Reparacions i conservació</i>		
<i>Serveis de professionals independents</i>		
<i>Transports</i>		
<i>Serveis bancaris i similars</i>		
<i>Publicitat, propaganda i relacions públiques</i>		
<i>Subministraments</i>		
<i>Comunicacions</i>		
<i>Costos diversos</i>		
TRIBUTS		
COSTOS CALCULATS		
<i>Amortitzacions</i>		
COSTOS FINANCERS		
COSTOS DE TRANSFERÈNCIES		
ALTRES COSTOS		
TOTAL		

2. RESUM DEL COST PER ELEMENTS DE LES ACTIVITATS.

ACTIVITAT:

ELEMENTS	Cost directe	Cost indirecte	TOTAL	%
COSTOS DE PERSONAL				
ADQUISICIÓ DE BÉNS I SERVEIS				
SERVEIS EXTERIORS				
TRIBUTS				
COSTOS CALCULATS				
COSTOS FINANCERS				
COSTOS DE TRANSFERÈNCIES				
ALTRES COSTOS				
TOTAL				

Cost directe.- El que es vincula a les activitats resultants del procés de producció sense necessitat d'aplicar cap mètode de repartiment.

Cost indirecte.- El que no es pot vincular directament amb les activitats resultants del procés de producció, per la qual cosa s'ha d'imputar a través d'un criteri o clau de repartiment.

3. RESUM DE COSTOS PER ACTIVITAT.

ACTIVITATS	IMPORT	%
ACTIVITAT		
ACTIVITAT		
ACTIVITAT		
ACTIVITAT		
.....		
TOTAL		

4. RESUM QUE RELACIONA COSTOS I INGRESSOS DE LES ACTIVITATS.

ACTIVITATS	Cost total activitat	Ingressos	Marge	% Cobertura
ACTIVITAT				
ACTIVITAT				
ACTIVITAT				
ACTIVITAT				
.....				
TOTAL				

27. Indicadors de gestió.

Els indicadors de gestió són instruments de mesurament elegits com a variables rellevants que pretenen informar sobre aspectes globals o concrets de l'organització, atenent, especialment, l'avaluació de l'eficàcia, l'eficiència i l'economia en la prestació, almenys, dels serveis o les activitats finançats amb taxes o preus públics.

Opcionalment, aquests indicadors es poden incloure en la nota 26. "Informació sobre el cost de les activitats" juntament amb la informació relativa a l'activitat corresponent.

Per a la confecció dels indicadors que consten a continuació s'ha de tenir en compte el que preveu la norma f) d'elaboració de la memòria.

1) Indicadors d'eficàcia:

a)

Nombre d'actuacions efectuades

Nombre d'actuacions previstes

b) Termini mitjà d'espera per rebre un determinat servei públic.

c) Percentatge de població coberta per un determinat servei públic.

d)

Nombre d'actuacions efectuades any 20XX

Nombre d'actuacions previstes any 20XX

Nombre mitjà d'actuacions efectuades (sèrie anys anteriors)

Nombre mitjà d'actuacions previstes (sèrie anys anteriors)

2) Indicadors d'eficiència:

a)

$$\frac{\text{Cost de l'activitat}}{\text{Nombre d'usuaris}}$$

b)

$$\frac{\text{Cost real de l'activitat}}{\text{Cost previst de l'activitat}^4}$$

c)

$$\frac{\text{Cost de l'activitat}}{\text{Nombre d'unitats equivalents produïdes}}$$

Unitat equivalent de producció: paràmetre que fa homogènia la producció d'un determinat període mitjançant l'addició de les unitats totalment acabades en aquest i les incompletes expressades en termes d'unitats acabades en funció del seu grau d'avançament.

3) Indicador d'economia:

$$\frac{\text{Preu o cost d'adquisició del factor de producció "x"}}{\text{Preu mitjà del factor de producció "x" en el mercat}}$$

4) Indicador de mitjans de producció:

$$\frac{\text{Cost de personal}}{\text{Nombre de persones equivalents}}$$

Persona equivalent: paràmetre que fa homogènia la relació persona/temps atenent les situacions individuals (baixa, absentisme, lactància, reducció de jornada, etc.). Aquesta relació fa que es consideri base de proporció (una persona equivalent) la prestació de la jornada que en cada cas es consideri normal o habitual.

⁴ En cas que no s'hagin desenvolupat sistemes de determinació de costos "a priori" en el moment de confeccionar aquests indicadors, s'ha de considerar cost previst de l'activitat el cost mitjà d'aquesta en els cinc anys anteriors (convenientment actualitzat).

En cas que no es disposi d'informació de costos dels anys anteriors per confeccionar la informació anterior s'ha de considerar "cost previst" el derivat de l'assignació pressupostària referit a l'activitat o el servei amb els corresponents ajustos que determinin una homogeneïtzació dels imports pressupostaris respecte als determinants del cost.

28. Fets posteriors al tancament.

L'entitat ha d'informar de:

- a) Els fets posteriors que posin de manifest circumstàncies que ja existien en la data de tancament de l'exercici i que, per aplicació de les normes de registre i valoració, hagin suposat la inclusió d'un ajust en les xifres contingudes en els documents que integren els comptes anuals.
- b) Els fets posteriors que posin de manifest circumstàncies que ja existien en la data de tancament de l'exercici que no hagin suposat, d'acord amb la seva naturalesa, la inclusió d'un ajust en les xifres contingudes en els comptes anuals, si bé la informació continguda en la memòria s'ha de modificar d'acord amb el fet posterior esmentat.
- c) Els fets posteriors que mostrin condicions que no existien al tancament de l'exercici i que siguin tan importants que, si no se subministra informació sobre això, podria afectar la capacitat d'avaluació dels usuaris dels comptes anuals.

QUARTA PART
Quadre de comptes

GRUP 1
FINANÇAMENT BÀSIC

- 10. PATRIMONI.
 - 100. Patrimoni.**
 - 101. Patrimoni rebut.**
 - 1010. Aportació patrimonial dinerària.
 - 1011. Aportació de béns i drets.
 - 1012. Assumpció i condonació de passius financers.
 - 1013. Altres aportacions de l'entitat o entitats propietàries.
 - 1014. Devolució de béns i drets.
 - 1015. Altres devolucions.

- 12. RESULTATS.
 - 120. Resultats d'exercicis anteriors.**
 - 129. Resultat de l'exercici.**

- 13. SUBVENCIONS I AJUSTOS PER CANVI DE VALOR.
 - 130. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.**
 - 131. Subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses.**
 - 132. Subvencions per al finançament d'operacions financeres.**
 - 133. Ajustos per valoració d'actius financers disponibles per a la venda.**
 - 134. Ajustos per valoració d'instruments de cobertura.**
 - 136. Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer.**

- 14. PROVISIONS A LLARG TERMINI.
 - 142. Provisió a llarg termini per a responsabilitats.**
 - 143. Provisió a llarg termini per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer.**
 - 148. Provisió a llarg termini per a transferències i subvencions.**
 - 149. Altres provisions a llarg termini.**

15. EMPRÈSTITS I ALTRES EMISSIONS ANÀLOGUES A LLARG TERMINI.
 - 150. Obligacions i bons a llarg termini.**
 - 156. Interessos a llarg termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues.**
 1560. Interessos a llarg termini d'obligacions i bons.
 1569. Interessos a llarg termini d'altres valors negociables.
 - 159. Deutes representats en altres valors negociables a llarg termini.**
16. DEUTES A LLARG TERMINI AMB ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES.
 - 163. Deutes a llarg termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades.**
 - 164. Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades representats en valors negociables.**
 - 165. Fiances rebudes a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
 - 166. Dipòsits rebuts a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
 - 167. Interessos a llarg termini de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.**
 - 169. Altres deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades.**
17. DEUTES A LLARG TERMINI PER PRÉSTECES REBUTS I ALTRES CONCEPTES.
 - 170. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit.**
 - 172. Deutes a llarg termini transformables en subvencions.**
 - 173. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini.**
 - 174. Creditors per arrendament financer a llarg termini.**
 - 176. Passius per derivats financers a llarg termini.**
 1760. Passius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura.
 1761. Passius per altres derivats financers a llarg termini.
 - 177. Interessos a llarg termini de deutes amb entitats de crèdit.**
 - 178. Interessos a llarg termini d'altres deutes.**
 - 179. Altres deutes a llarg termini.**
18. FIANCES I DIPÒSITS REBUTS I AJUSTOS PER PERIODIFICACIÓ A LLARG TERMINI.
 - 180. Fiances rebudes a llarg termini.**
 - 185. Dipòsits rebuts a llarg termini.**
 - 186. Ingressos anticipats a llarg termini.**

GRUP 2

ACTIU NO CORRENT

- 20. IMMOBILITZACIONS INTANGIBLES.
 - 200. Inversió en recerca.
 - 201. Inversió en desenvolupament.
 - 203. Propietat industrial i intel·lectual.
 - 206. Aplicacions informàtiques.
 - 207. Inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit.
 - 208. Avançaments per a immobilitzacions intangibles.
 - 209. Altre immobilitzat intangible.
- 21. IMMOBILITZACIONS MATERIALS.
 - 210. Terrenys i béns naturals.
 - 211. Construccions.
 - 212. Infraestructures.
 - 213. Béns del patrimoni històric.
 - 214. Maquinària i utillatge.
 - 215. Instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
 - 216. Mobiliari.
 - 217. Equips per a processos d'informació.
 - 218. Elements de transport.
 - 219. Altre immobilitzat material.
- 22. INVERSIONS IMMOBILIÀRIES.
 - 220. Inversions en terrenys.
 - 221. Inversions en construccions.
- 23. IMMOBILITZACIONS MATERIALS I INVERSIONS IMMOBILIÀRIES EN CURS.
 - 230. Adaptació de terrenys i béns naturals.
 - 2300. Adaptació de terrenys i béns naturals. Immobilitzat material.
 - 2301. Adaptació de terrenys i béns naturals. Inversions immobiliàries.
 - 231. Construccions en curs.
 - 2310. Construccions en curs. Immobilitzat material.
 - 2311. Construccions en curs. Inversions immobiliàries.
 - 232. Infraestructures en curs.
 - 233. Béns del patrimoni històric en curs.
 - 234. Maquinària i utillatge en muntatge.
 - 235. Instal·lacions tècniques i altres instal·lacions en muntatge.

- 237. Equips per a processos d'informació en muntatge.
- 238. Altre immobilitzat material en curs.
- 239. Avançaments per a immobilitzacions materials i inversions immobiliàries.
 - 2390. Avançaments per a immobilitzacions materials.
 - 2391. Avançaments per a inversions immobiliàries.
- 24. PATRIMONI PÚBLIC DEL SÒL.
 - 240. Terrenys del patrimoni públic del sòl.
 - 241. Construccions del patrimoni públic del sòl.
 - 243. Adaptació de terrenys del patrimoni públic del sòl.
 - 244. Construccions en curs del patrimoni públic del sòl.
 - 248. Avançaments per a béns i drets del patrimoni públic del sòl.
 - 249. Altres béns i drets del patrimoni públic del sòl.
- 25. INVERSIONS FINANCERES A LLARG TERMINI EN ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES.
 - 250. Participacions a llarg termini en entitats del grup.
 - 2500. En entitats de dret públic.
 - 2501. En societats mercantils.
 - 2502. En altres entitats.
 - 251. Participacions a llarg termini en entitats multigrup i associades.
 - 2510. En entitats de dret públic.
 - 2511. En societats mercantils i societats cooperatives.
 - 2512. En altres entitats.
 - 252. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.
 - 2520. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment.
 - 2521. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades disponibles per a la venda.
 - 253. Crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades.
 - 255. Interessos a llarg termini d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 257. Fiances constituïdes a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 258. Dipòsits constituïts a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 259. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

- 26. ALTRES INVERSIONS FINANCERES A LLARG TERMINI.
 - 260. Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni.**
 - 261. Valors representatius de deute a llarg termini.**
 - 2610. Valors representatius de deute a llarg termini mantinguts a venciment.
 - 2611. Valors representatius de deute a llarg termini disponibles per a la venda.
 - 262. Crèdits a llarg termini.**
 - 2620. Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat.
 - 2621. Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament.
 - 2629. Altres crèdits a llarg termini.
 - 263. Actius per derivats financers a llarg termini.**
 - 2630. Actius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura.
 - 2631. Actius per altres derivats financers a llarg termini.
 - 264. Crèdits a llarg termini al personal.**
 - 266. Interessos a llarg termini de valors representatius de deute.**
 - 267. Interessos a llarg termini de crèdits.**
 - 268. Imposicions a llarg termini.**
 - 269. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini.**
- 27. FIANCES I DIPÒSITS CONSTITUÏTS A LLARG TERMINI.
 - 270. Fiances constituïdes a llarg termini.**
 - 275. Dipòsits constituïts a llarg termini.**
- 28. AMORTITZACIÓ ACUMULADA DE L'IMMOBILITZAT.
 - 280. Amortització acumulada de l'immobilitzat intangible.**
 - 2800. Amortització acumulada d'inversió en recerca.
 - 2801. Amortització acumulada d'inversió en desenvolupament.
 - 2803. Amortització acumulada de propietat industrial i intel·lectual.
 - 2806. Amortització acumulada d'aplicacions informàtiques.
 - 2807. Amortització acumulada d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit.
 - 2809. Amortització acumulada d'altre immobilitzat intangible.
 - 281. Amortització acumulada de l'immobilitzat material.**
 - 2810. Amortització acumulada de terrenys i béns naturals.
 - 2811. Amortització acumulada de construccions.
 - 2812. Amortització acumulada d'infraestructures.
 - 2813. Amortització acumulada de béns del patrimoni històric.
 - 2814. Amortització acumulada de maquinària i utilitatge.
 - 2815. Amortització acumulada d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.

- 2816. Amortització acumulada de mobiliari.
- 2817. Amortització acumulada d'equips per a processos d'informació.
- 2818. Amortització acumulada d'elements de transport.
- 2819. Amortització acumulada d'altre immobilitzat material.
- 282. Amortització acumulada d'inversions immobiliàries.**
 - 2820. Amortització acumulada d'inversions en terrenys.
 - 2821. Amortització acumulada d'inversions en construccions.
- 284. Amortització acumulada del patrimoni públic del sòl.**
 - 2840. Amortització acumulada de terrenys del patrimoni públic del sòl.
 - 2841. Amortització acumulada de construccions del patrimoni públic del sòl.
 - 2849. Amortització acumulada d'altres béns i drets del patrimoni públic del sòl.
- 29. DETERIORAMENT DE VALOR D'ACTIUS NO CORRENTS.
 - 290. Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible.**
 - 2903. Deteriorament de valor de propietat industrial i intel·lectual.
 - 2906. Deteriorament de valor d'aplicacions informàtiques.
 - 2907. Deteriorament de valor d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o ceditos.
 - 2909. Deteriorament de valor d'altre immobilitzat intangible.
 - 291. Deteriorament de valor de l'immobilitzat material.**
 - 2910. Deteriorament de valor de terrenys i béns naturals.
 - 2911. Deteriorament de valor de construccions.
 - 2912. Deteriorament de valor d'infraestructures.
 - 2913. Deteriorament de valor de béns del patrimoni històric.
 - 2914. Deteriorament de valor de maquinària i utilitatge.
 - 2915. Deteriorament de valor d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
 - 2916. Deteriorament de valor de mobiliari.
 - 2917. Deteriorament de valor d'equips per a processos d'informació.
 - 2918. Deteriorament de valor d'elements de transport.
 - 2919. Deteriorament de valor d'altre immobilitzat material.
 - 292. Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries.**
 - 2920. Deteriorament de valor d'inversions en terrenys.
 - 2921. Deteriorament de valor d'inversions en construccions.
 - 293. Deteriorament de valor del patrimoni públic del sòl.**
 - 2930. Deteriorament de valor de terrenys del patrimoni públic del sòl.
 - 2931. Deteriorament de valor de construccions del patrimoni públic del sòl.
 - 2939. Deteriorament de valor d'altres béns i drets del patrimoni públic del sòl.

294. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

2940. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en entitats de dret públic del grup, multigrup i associades.

2941. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en societats mercantils i cooperatives del grup, multigrup i associades.

2942. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en altres entitats del grup, multigrup i associades.

295. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

2950. Deteriorament de valor de valors mantinguts a venciment d'entitats del grup, multigrup i associades.

2951. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda d'entitats del grup, multigrup i associades.

296. Deteriorament de valor de crèdits i altres inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

2960. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades.

2961. Deteriorament de valor de fiances constituïdes a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

2962. Deteriorament de valor de dipòsits constituïts en entitats del grup, multigrup i associades.

297. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini.

2970. Deteriorament de valor de valors mantinguts a venciment.

2971. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda.

298. Deteriorament de valor de crèdits i altres inversions financeres a llarg termini.

2980. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini.

2981. Deteriorament de valor de fiances constituïdes a llarg termini.

2982. Deteriorament de valor de dipòsits constituïts.

2983. Deteriorament de valor de crèdits per ajornament i fraccionament a llarg termini.

299. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de l'immobilitzat material.

2990. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de terrenys i béns naturals.

2991. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de construccions.

2992. Deteriorament de valor per usdefruit cedit d'infraestructures.

2993. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de béns del patrimoni històric.

2999. Deteriorament de valor per usdefruit cedit d'altre immobilitzat material.

GRUP 3

EXISTÈNCIES I ALTRES ACTIUS EN ESTAT DE VENDA

- 30. COMERCIALS.
 - 300. Mercaderies A.**
 - 301. Mercaderies B.**
- 31. PRIMERES MATÈRIES.
 - 310. Primeres matèries A.**
 - 311. Primeres matèries B.**
- 32. ALTRES APROVISIONAMENTS.
 - 320. Elements i conjunts incorporables.**
 - 321. Combustibles.**
 - 322. Recanvis.**
 - 325. Materials diversos.**
 - 326. Embalatges.**
 - 327. Envasos.**
 - 328. Material d'oficina.**
- 33. PRODUCCIÓ EN CURS.
 - 330. Productes en curs A.**
 - 331. Productes en curs B.**
- 34. PRODUCTES SEMIACABATS.
 - 340. Productes semiacabats A.**
 - 341. Productes semiacabats B.**
- 35. PRODUCTES ACABATS.
 - 350. Productes acabats A.**
 - 351. Productes acabats B.**
- 36. SUBPRODUCTES, RESIDUS I MATERIALS RECUPERATS.
 - 360. Subproductes A.**
 - 361. Subproductes B.**
 - 365. Residus A.**
 - 366. Residus B.**
 - 368. Materials recuperats A.**
 - 369. Materials recuperats B.**
- 37. ACTIUS CONSTRUÏTS O ADQUIRITS PER A ALTRES ENTITATS.
 - 370. Actius construïts o adquirits per a altres entitats.**
- 38. ACTIUS EN ESTAT DE VENDA.
 - 380. Actius en estat de venda.**

- 39. DETERIORAMENT DE VALOR D'EXISTÈNCIES I ALTRES ACTIUS EN ESTAT DE VENDA.
 - 390. Deteriorament de valor de mercaderies.**
 - 391. Deteriorament de valor de primeres matèries.**
 - 392. Deteriorament de valor d'altres aprovisionaments.**
 - 393. Deteriorament de valor de producció en curs.**
 - 394. Deteriorament de valor de productes semiacabats.**
 - 395. Deteriorament de valor de productes acabats.**
 - 396. Deteriorament de valor de subproductes, residus i materials recuperats.**
 - 398. Deteriorament de valor d'actius en estat de venda.**

GRUP 4

CREDITORS I DEUTORS

- 40. CREDITORS PRESSUPOSTARIS.
 - 400. Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent.**
 - 4000. Operacions de gestió.
 - 4001. Altres comptes a pagar.
 - 4002. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.
 - 4003. Altres deutes.
 - 401. Creditors per obligacions reconegudes. Pressupostos de despeses tancats.**
 - 4010. Operacions de gestió.
 - 4011. Altres comptes a pagar.
 - 4012. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.
 - 4013. Altres deutes.
- 41. CREDITORS NO PRESSUPOSTARIS.
 - 410. Creditors per IVA suportat.**
 - 411. Creditors per despeses meritades.**
 - 413. Creditors per operacions pendents d'aplicar a pressupost.**
 - 4130. Operacions de gestió.
 - 4131. Altres comptes a pagar.
 - 4132. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.
 - 4133. Altres deutes.

- 414. Ens públics creditors per recaptació de recursos.**
- 416. Avançaments per a actius construïts o adquirits per a altres entitats.**
- 418. Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions.**
 - 4180. Operacions de gestió.
 - 4181. Altres comptes a pagar.
 - 4182. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.
 - 4183. Altres deutes.
- 419. Altres creditors no pressupostaris.**
- 43. DEUTORS PRESSUPOSTARIS.
 - 430. Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent.**
 - 4300. Operacions de gestió.
 - 4301. Altres comptes a cobrar.
 - 4302. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 4303. Altres inversions financeres.
 - 431. Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats.**
 - 4310. Operacions de gestió.
 - 4311. Altres comptes a cobrar.
 - 4312. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 4313. Altres inversions financeres.
 - 433. Drets anul·lats de pressupost corrent.**
 - 4330. Per anul·lació de liquidacions.
 - 43300. Operacions de gestió.
 - 43301. Altres comptes a cobrar.
 - 43302. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 43303. Altres inversions financeres.
 - 4332. Per ajornament i fraccionament.
 - 43320. Operacions de gestió.
 - 43321. Altres comptes a cobrar.
 - 43322. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 43323. Altres inversions financeres.
 - 4339. Per devolució d'ingressos.

434. Drets anul·lats de pressupostos tancats.

- 4340. Per anul·lació de liquidacions.
 - 43400. Operacions de gestió.
 - 43401. Altres comptes a cobrar.
 - 43402. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 43403. Altres inversions financeres.
- 4342. Per ajornament i fraccionament.
 - 43420. Operacions de gestió.
 - 43421. Altres comptes a cobrar.
 - 43422. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 43423. Altres inversions financeres.

437. Devolució d'ingressos.

438. Drets cancel·lats de pressupost corrent.

- 4380. Per cobraments en espècie.
 - 43800. Operacions de gestió.
 - 43801. Altres comptes a cobrar.
 - 43802. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 43803. Altres inversions financeres.
- 4381. Per insolvències i altres causes.
 - 43810. Operacions de gestió.
 - 43811. Altres comptes a cobrar.
 - 43812. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 43813. Altres inversions financeres.

439. Drets cancel·lats de pressupostos tancats.

- 4390. Per cobraments en espècie.
 - 43900. Operacions de gestió.
 - 43901. Altres comptes a cobrar.
 - 43902. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 43903. Altres inversions financeres.
- 4391. Per insolvències i altres causes.
 - 43910. Operacions de gestió.
 - 43911. Altres comptes a cobrar.
 - 43912. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

- 43913. Altres inversions financeres.
- 4392. Per prescripció.
 - 43920. Operacions de gestió.
 - 43921. Altres comptes a cobrar.
 - 43922. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup o associades.
 - 43923. Altres inversions financeres.
- 44. DEUTORS NO PRESSUPOSTARIS.
 - 440. Deutors per IVA transferit.**
 - 441. Deutors per ingressos meritats.**
 - 442. Deutors per servei de recaptació.**
 - 4420. Ens públics deutors per recursos recaptats.
 - 4429. Altres deutors per servei de recaptació.
 - 443. Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament.**
 - 4430. Operacions de gestió.
 - 4431. Altres comptes a cobrar.
 - 4432. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 4433. Altres inversions financeres.
 - 446. Deutors per actius construïts per a altres entitats pendents de certificar.**
 - 449. Altres deutors no pressupostaris.**
- 45. DEUTORS I CREDITORS PER ADMINISTRACIÓ DE RECURSOS A COMPTE D'ALTRES ENS PÚBLICS.
 - 450. Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics.**
 - 451. Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics.**
 - 4510. Per anul·lació de liquidacions.
 - 4519. Per devolució d'ingressos.
 - 452. Ens públics, per drets a cobrar.**
 - 453. Ens públics, per ingressos pendents de liquidar.**
 - 454. Devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics.**
 - 455. Ens públics, per devolució d'ingressos pendents de pagament.**
 - 456. Ens públics, c/c efectiu.**
 - 457. Creditors per devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics.**
 - 458. Drets cancel·lats per recursos d'altres ens públics.**
 - 4580. Per cobraments en espècie.
 - 4581. Per insolvències i altres causes.
 - 4582. Per prescripció.

- 47. ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES.
 - 470. Hisenda pública, deutor per diversos conceptes.**
 - 4700. Hisenda pública, deutor per IVA.
 - 4707. Hisenda pública, deutor per IGIC.
 - 4709. Hisenda pública, deutor per altres conceptes.
 - 471. Organismes de previsió social, deutors.**
 - 4710. Seguretat Social.
 - 4719. Altres organismes de previsió social, deutors.
 - 472. Hisenda pública, IVA suportat.**
 - 4720. IVA suportat.
 - 4727. IGIC suportat.
 - 475. Hisenda pública, creditor per diversos conceptes.**
 - 4750. Hisenda pública, creditor per IVA.
 - 4751. Hisenda pública, creditor per retencions practicades.
 - 4757. Hisenda pública, creditor per IGIC.
 - 4759. Hisenda pública, creditor per altres conceptes.
 - 476. Organismes de previsió social, creditors.**
 - 4760. Seguretat Social.
 - 4769. Altres organismes de previsió social, creditors.
 - 477. Hisenda pública, IVA transferit.**
 - 4770. IVA transferit.
 - 4777. IGIC transferit.

- 48. AJUSTOS PER PERIODIFICACIÓ.
 - 480. Despeses anticipades.**
 - 485. Ingressos anticipats a curt termini.**

- 49. DETERIORAMENT DE VALOR DE CRÈDITS.
 - 490. Deteriorament de valor de crèdits.**
 - 4900. Operacions de gestió.
 - 4901. Altres comptes a cobrar.
 - 4902. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 4903. Altres inversions financeres.

GRUP 5

COMPTES FINANCERS

- 50. EMPRÈSTITS I ALTRES EMISSIONS ANÀLOGUES A CURT TERMINI.
 - 500. Obligacions i bons a curt termini.**
 - 5000. Obligacions i bons a cost amortitzat.
 - 5001. Obligacions i bons a valor raonable amb canvis en resultats.
 - 502. Emprèstits i altres emissions anàlogues per operacions de tresoreria.**
 - 5020. Emprèstits per operacions de tresoreria a cost amortitzat.
 - 5021. Emprèstits per operacions de tresoreria a valor raonable amb canvis en resultats.
 - 506. Interessos a curt termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues.**
 - 5060. Interessos a curt termini d'obligacions i bons a cost amortitzat.
 - 5061. Interessos a curt termini d'obligacions i bons a valor raonable amb canvis en resultats.
 - 5062. Interessos a curt termini d'emprèstits per operacions de tresoreria a cost amortitzat.
 - 5063. Interessos a curt termini d'emprèstits per operacions de tresoreria a valor raonable amb canvis en resultats.
 - 5065. Interessos a curt termini d'altres valors negociables a cost amortitzat.
 - 5066. Interessos a curt termini d'altres valors negociables a valor raonable amb canvis en resultats.
 - 509. Deutes representats en altres valors negociables a curt termini.**
 - 5090. Altres valors negociables a cost amortitzat.
 - 5091. Altres valors negociables a valor raonable amb canvis en resultats.
- 51. DEUTES A CURT TERMINI AMB ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES.
 - 513. Deutes a curt termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades.**
 - 514. Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades representats en valors negociables.**
 - 5140. Deutes representats en valors negociables a cost amortitzat, entitats del grup, multigrup i associades.
 - 5141. Deutes representats en valors negociables a valor raonable amb canvis en resultats, entitats del grup, multigrup i associades.

- 515. Fiances rebudes a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
 - 516. Dipòsits rebuts a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
 - 517. Interessos a curt termini de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.**
 - 519. Altres deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades.**
52. DEUTES A CURT TERMINI PER PRÉSTECES REBUTS I ALTRES CONCEPTES.
- 520. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit.**
 - 521. Deutes per operacions de tresoreria.**
 - 522. Deutes a curt termini transformables en subvencions.**
 - 523. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini.**
 - 524. Creditors per arrendament financer a curt termini.**
 - 526. Passius per derivats financers a curt termini.**
 - 5260. Passius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura.
 - 5261. Passius per altres derivats financers a curt termini.
 - 5266 Interessos a curt termini de permutes financeres designades instruments de cobertura.
 - 5267. Interessos a curt termini d'altres permutes financeres.
 - 527. Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit.**
 - 528. Interessos a curt termini d'altres deutes.**
 - 529. Altres deutes a curt termini.**
53. INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI EN ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES.
- 530. Participacions a curt termini en entitats del grup.**
 - 5300. En entitats de dret públic.
 - 5301. En societats mercantils.
 - 5302. En altres entitats.
 - 531. Participacions a curt termini en entitats multigrup i associades.**
 - 5310. En entitats de dret públic.
 - 5311. En societats mercantils i societats cooperatives.
 - 5312. En altres entitats.

- 532. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.**
 - 5320. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment.
 - 5321. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades disponibles per a la venda.
 - 5322. Valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades a valor raonable amb canvis en resultats.
- 533. Crèdits a curt termini a entitats del grup, multigrup i associades.**
- 535. Interessos a curt termini d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.**
- 536. Dividend a cobrar d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.**
- 537. Fiances constituïdes a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
- 538. Dipòsits constituïts a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
- 539. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
- 54. ALTRES INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI.
 - 540. Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni.**
 - 5400. Inversions a curt termini en instruments de patrimoni disponibles per a la venda.
 - 5401. Inversions en instruments de patrimoni a valor raonable amb canvis en resultats.
 - 541. Valors representatius de deute a curt termini.**
 - 5410. Valors representatius de deute a curt termini mantinguts a venciment.
 - 5411. Valors representatius de deute a curt termini disponibles per a la venda.
 - 5412. Valors representatius de deute a valor raonable amb canvis en resultats.
 - 542. Crèdits a curt termini.**
 - 5420. Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat.
 - 5429. Altres crèdits a curt termini.
 - 543. Actius per derivats financers a curt termini.**
 - 5430. Actius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura.
 - 5431. Actius per altres derivats financers a curt termini.
 - 5436. Interessos a curt termini de permutes financeres designades instruments de cobertura.
 - 5437. Interessos a curt termini d'altres permutes financeres.

- 544. **Crèdits a curt termini al personal.**
- 545. **Dividend a cobrar.**
- 546. **Interessos a curt termini de valors representatius de deute.**
- 547. **Interessos a curt termini de crèdits.**
- 548. **Imposicions a curt termini.**
- 549. **Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini.**
 - 5490. D'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.
 - 5491. D'actius financers disponibles per a la venda.
- 55. **ALTRES COMPTES FINANCERS.**
 - 550. **Comptes corrents no bancaris.**
 - 5500. Comptes corrents no bancaris amb ens públics, per administració de recursos.
 - 5509. Altres comptes no bancaris.
 - 554. **Cobraments pendents d'aplicació.**
 - 555. **Pagaments pendents d'aplicació.**
 - 556. **Moviments interns de tresoreria.**
 - 557. **Formalització.**
 - 558. **Provisions de fons per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa.**
 - 5580. Provisions de fons per a pagaments a justificar pendents de justificació.
 - 5581. Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendents de justificació.
 - 5584. Lliuraments per a pagaments a justificar.
 - 5585. Lliuraments per a la reposició d'avançaments de caixa fixa pendents de pagament.
 - 5586. Despeses efectuades amb provisions de fons per a pagaments a justificar pendents de justificació.
 - 559. **Altres partides pendents d'aplicació.**
- 56. **FIANCES I DIPÒSITS REBUTS I CONSTITUÏTS A CURT TERMINI I AJUSTOS PER PERIODIFICACIÓ.**
 - 560. **Fiances rebudes a curt termini.**
 - 561. **Dipòsits rebuts a curt termini.**
 - 565. **Fiances constituïdes a curt termini.**
 - 566. **Dipòsits constituïts a curt termini.**
 - 567. **Despeses financeres pagades per endavant.**
 - 568. **Ingressos financers cobrats per endavant.**

- 57. EFECTIU I ACTIUS LÍQUIDS EQUIVALENTS.
 - 570. Caixa operativa.**
 - 571. Bancs i institucions de crèdit. Comptes operatius.**
 - 573. Bancs i institucions de crèdit. Comptes restringits de recaptació.**
 - 574. Caixa restringida.**
 - 5740. Caixa. Pagaments a justificar.
 - 5741. Caixa. Avançaments de caixa fixa.
 - 575. Bancs i institucions de crèdit. Comptes restringits de pagaments.**
 - 5750. Bancs i institucions de crèdit. Pagaments a justificar.
 - 5751. Bancs i institucions de crèdit. Avançaments de caixa fixa.
 - 5759. Altres comptes restringits de pagaments.
 - 577. Actius líquids equivalents a l'efectiu.**
- 58. PROVISIONS A CURT TERMINI.
 - 582. Provisió a curt termini per a responsabilitats.**
 - 583. Provisió a curt termini per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer.**
 - 585. Provisió a curt termini per a devolució d'ingressos.**
 - 588. Provisió a curt termini per a transferències i subvencions.**
 - 589. Altres provisions a curt termini.**
- 59. DETERIORAMENT DE VALOR D'INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI.
 - 594. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
 - 5940. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en entitats de dret públic del grup, multigrup i associades.
 - 5941. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en societats mercantils i societats cooperatives del grup, multigrup i associades.
 - 5942. Deteriorament de valor de participacions en altres entitats del grup, multigrup i associades.
 - 595. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.**
 - 5950. Deteriorament de valor de valors mantinguts a venciment d'entitats del grup, multigrup i associades.
 - 5951. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda d'entitats del grup, multigrup i associades.

596. Deteriorament de valor de crèdits i altres inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

5960. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a entitats del grup, multigrup i associades.

5961. Deteriorament de valor de fiances constituïdes a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

5962. Deteriorament de valor de dipòsits constituïts en entitats del grup, multigrup i associades.

597. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini.

5970. Deteriorament de valor de valors mantinguts a venciment.

5971. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda.

598. Deteriorament de valor de crèdits i altres inversions financeres a curt termini.

5980. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini.

5981. Deteriorament de valor de fiances constituïdes a curt termini.

5982. Deteriorament de valor de dipòsits constituïts a curt termini.

GRUP 6

COMPRES I DESPESES PER NATURALES

60. COMPRES.

600. Compres de mercaderies.

601. Compres de primeres matèries.

602. Compres d'altres aprovisionaments.

605. Compres d'actius adquirits per a altres entitats.

607. Treballs fets per altres entitats.

61. VARIACIÓ D'EXISTÈNCIES.

610. Variació d'existències de mercaderies.

611. Variació d'existències de primeres matèries.

612. Variació d'existències d'altres aprovisionaments.

62. SERVEIS EXTERIORS.

620. Despeses en recerca i desenvolupament.

621. Arrendaments i cànon.

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. Comunicacions i altres serveis.

- 63. **TRIBUTS.**
 - 630. Tributs de caràcter local.**
 - 631. Tributs de caràcter autonòmic.**
 - 632. Tributs de caràcter estatal.**
 - 634. Ajustos negatius en la imposició indirecta.**
 - 639. Ajustos positius en la imposició indirecta.**
- 64. **DESPESES DE PERSONAL I PRESTACIONS SOCIALS.**
 - 640. Sous i salaris.**
 - 641. Indemnitzacions.**
 - 642. Cotitzacions socials a càrrec de l'ocupador.**
 - 643. Aportacions a sistemes complementaris de pensions.**
 - 644. Altres despeses socials.**
 - 645. Prestacions socials.**
- 65. **TRANSFERÈNCIES I SUBVENCIONS.**
 - 650. Transferències.**
 - 6500. A l'entitat o entitats propietàries.
 - 6501. A la resta d'entitats.
 - 651. Subvencions.**
 - 6510. A l'entitat o entitats propietàries.
 - 6511. A la resta d'entitats.
- 66. **DESPESES FINANCERES.**
 - 660. Despeses financeres per actualització de provisions.**
 - 661. Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues.**
 - 662. Interessos de deutes.**
 - 6625. Interessos de deutes amb entitats de crèdit.
 - 6626. Interessos d'altres deutes.
 - 6628. Interessos de permutes financeres designades instruments de cobertura.
 - 663. Interessos de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.**
 - 6630. Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues, entitats del grup, multigrup i associades.
 - 6632. Interessos d'altres deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.
 - 664. Pèrdues en instruments financers a valor raonable.**
 - 6640. Pèrdues en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.
 - 6641. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.
 - 6642. Pèrdues en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

- 6645. Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura.
 - 66451. De cobertures dels fluxos d'efectiu de passius financers.
 - 66452. De cobertures de participacions en el patrimoni net.
 - 66453. De cobertures del valor raonable de valors representatius de deute.
 - 66454. De cobertures dels fluxos d'efectiu de valors representatius de deute.
 - 66459. De transaccions previstes que no es produeixin.
- 6646. Pèrdues en altres derivats financers.
- 665. Pèrdues en instruments financers a cost amortitzat o a cost.**
 - 6650. Pèrdues en inversions financeres a cost amortitzat.
 - 6651. Pèrdues en inversions en instruments de patrimoni valorats a cost.
 - 6655. Pèrdues en passius financers a cost amortitzat.
- 666. Pèrdues en instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades.**
 - 6660. Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 6661. Pèrdues en valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades a cost amortitzat.
 - 6662. Pèrdues de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.
 - 6663. Pèrdues en passius financers amb entitats del grup, multigrup i associades a cost amortitzat.
- 667. Pèrdues de crèdits incobrables.**
 - 6670. Amb entitats del grup, multigrup i associades.
 - 6671. Amb altres entitats.
- 668. Diferències negatives de canvi.**
- 669. Altres despeses financeres.**
- 67. PÈRDUES PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS, ALTRES DESPESES DE GESTIÓ ORDINÀRIA I DESPESES EXCEPCIONALS.
 - 670. Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible.**
 - 671. Pèrdues procedents de l'immobilitzat material.**
 - 672. Pèrdues procedents de les inversions immobiliàries.**
 - 673. Pèrdues procedents del patrimoni públic del sòl.**
 - 674. Pèrdues procedents d'actius en estat de venda.**
 - 676. Altres pèrdues de gestió ordinària.**
 - 678. Despeses excepcionals.**

68. DOTACIONS PER A AMORTITZACIONS.

680. Amortització de l'immobilitzat intangible.

- 6800. Amortització d'inversió en recerca.
- 6801. Amortització d'inversió en desenvolupament.
- 6803. Amortització de propietat industrial i intel·lectual.
- 6806. Amortització d'aplicacions informàtiques.
- 6807. Amortització d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit.
- 6809. Amortització d'altre immobilitzat intangible.

681. Amortització de l'immobilitzat material.

- 6810. Amortització de terrenys i béns naturals.
- 6811. Amortització de construccions.
- 6812. Amortització d'infraestructures.
- 6813. Amortització de béns del patrimoni històric.
- 6814. Amortització de maquinària i utilitatge.
- 6815. Amortització d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
- 6816. Amortització de mobiliari.
- 6817. Amortització d'equips per a processos d'informació.
- 6818. Amortització d'elements de transport.
- 6819. Amortització d'altre immobilitzat material.

682. Amortització de les inversions immobiliàries.

- 6820. Amortització d'inversions en terrenys.
- 6821. Amortització d'inversions en construccions.

684. Amortització del patrimoni públic del sòl.

- 6840. Amortització de terrenys del patrimoni públic del sòl.
- 6841. Amortització de construccions del patrimoni públic del sòl.
- 6849. Amortització d'altres béns i drets del patrimoni públic del sòl.

69. PÈRDUES PER DETERIORAMENT.

690. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat intangible.

- 6903. Pèrdues per deteriorament de propietat industrial i intel·lectual.
- 6906. Pèrdues per deteriorament d'aplicacions informàtiques.
- 6907. Pèrdues per deteriorament d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit.
- 6909. Pèrdues per deteriorament d'altre immobilitzat intangible.

691. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material.

- 6910. Pèrdues per deteriorament de terrenys i béns naturals.
- 6911. Pèrdues per deteriorament de construccions.
- 6912. Pèrdues per deteriorament d'infraestructures.
- 6913. Pèrdues per deteriorament de béns del patrimoni històric.
- 6914. Pèrdues per deteriorament de maquinària i utilitatge.
- 6915. Pèrdues per deteriorament d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
- 6916. Pèrdues per deteriorament de mobiliari.
- 6917. Pèrdues per deteriorament d'equips per a processos d'informació.
- 6918. Pèrdues per deteriorament d'elements de transport.
- 6919. Pèrdues per deteriorament d'altre immobilitzat material.

692. Pèrdues per deteriorament de les inversions immobiliàries.

- 6920. Pèrdues per deteriorament d'inversions en terrenys.
- 6921. Pèrdues per deteriorament d'inversions en construccions.

693. Pèrdues per deteriorament del patrimoni públic del sòl.

- 6930. Pèrdues per deteriorament de terrenys del patrimoni públic del sòl.
- 6931. Pèrdues per deteriorament de construccions del patrimoni públic del sòl.
- 6939. Pèrdues per deteriorament d'altres béns i drets del patrimoni públic del sòl.

694. Pèrdues per deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda.

- 6940. Pèrdues per deteriorament de productes acabats i en curs de fabricació.
- 6941. Pèrdues per deteriorament de mercaderies.
- 6942. Pèrdues per deteriorament de primeres matèries.
- 6943. Pèrdues per deteriorament d'altres aprovisionaments.
- 6948. Pèrdues per deteriorament d'actius en estat de venda.

696. Pèrdues per deteriorament de participacions.

- 6960. Pèrdues per deteriorament de participacions en entitats de dret públic del grup, multigrup i associades.
- 6961. Pèrdues per deteriorament de participacions en societats mercantils i societats cooperatives del grup, multigrup i associades.
- 6962. Pèrdues per deteriorament de participacions en altres entitats del grup, multigrup i associades.
- 6963. Pèrdues per deteriorament de participacions en el patrimoni net d'altres entitats.

697. Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute.

6970. Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades.

6971. Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats.

698. Pèrdues per deteriorament de crèdits i altres inversions financeres.

6980. Pèrdues per deteriorament de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.

6981. Pèrdues per deteriorament de fiances constituïdes en entitats del grup, multigrup i associades.

6982. Pèrdues per deteriorament de dipòsits constituïts en entitats del grup, multigrup i associades.

6983. Pèrdues per deteriorament de crèdits a altres entitats.

6984. Pèrdues per deteriorament de fiances constituïdes en altres entitats.

6985. Pèrdues per deteriorament de dipòsits constituïts en altres entitats.

GRUP 7

VENDES I INGRESSOS PER NATURALESA

70. VENDES I INGRESSOS PER ACTIUS CONSTRUÏTS O ADQUIRITS PER A ALTRES ENTITATS.

700. Vendes de mercaderies.

701. Vendes de productes acabats.

702. Vendes de productes semiacabats.

703. Vendes de subproductes i residus.

704. Vendes d'envasos i embalatges.

705. Prestacions de serveis.

707. Ingressos per actius construïts o adquirits per a altres entitats.

7070. Ingressos imputats per grau d'avançament d'actius construïts per a altres entitats.

7071. Ingressos imputats per lliuraments d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.

71. VARIACIÓ D'EXISTÈNCIES.

710. Variació d'existències de producció en curs.

711. Variació d'existències de productes semiacabats.

712. Variació d'existències de productes acabats.

713. Variació d'existències de subproductes, residus i materials recuperats.

717. Variació d'existències d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.

72. IMPOSTOS DIRECTES.

720. Impost sobre la renda de les persones físiques.

724. Impost sobre béns immobles.

725. Impost sobre vehicles de tracció mecànica.

726. Impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana.

727. Impost sobre activitats econòmiques.

728. Altres impostos.

73. IMPOSTOS INDIRECTES.

731. Impostos sobre el valor afegit.

7310. Impost sobre el valor afegit.

7311. Impost general indirecte canari.

732. Impostos especials.

733. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres.

735. Impost municipal sobre despeses sumptuàries.

736. Impostos sobre la producció i la importació de béns i serveis.

7360. Impost sobre la producció, els serveis i la importació a les ciutats de Ceuta i Melilla.

7361. Arbitri sobre importacions i lliuraments de mercaderies a les illes Canàries.

739. Altres impostos.

74. TAXES, PREUS PÚBLICS, CONTRIBUCIONS ESPECIALS I INGRESSOS URBANÍSTICS.

740. Taxes per prestació de serveis o realització d'activitats.

741. Preus públics per prestació de serveis o realització d'activitats.

742. Taxes per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic.

744. Contribucions especials.

745. Ingressos per actuacions urbanístiques.

7450. Cànon d'urbanització.

7451. Quotes d'urbanització.

746. Aprofitaments urbanístics.

7460. Cànon per aprofitaments urbanístics.

7461. Aprofitament urbanístic corresponent a l'Administració.

75. TRANSFERÈNCIES I SUBVENCIONS.

750. Transferències.

7500. De l'entitat o entitats propietàries.

7501. De la resta d'entitats.

751. Subvencions per a despeses no financeres de l'exercici.

7510. De l'entitat o entitats propietàries.

7511. De la resta d'entitats.

752. Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics.

7520. De l'entitat o entitats propietàries.

7521. De la resta d'entitats.

753. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda imputades al resultat de l'exercici.

7530. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer imputades al resultat de l'exercici per amortització.

75300. De l'entitat o entitats propietàries.

75301. De la resta d'entitats.

7531 Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda imputades al resultat de l'exercici per alienació o baixa.

75310. De l'entitat o entitats propietàries.

75311. De la resta d'entitats.

754. Subvencions per a actius corrents i despeses imputades a l'exercici.

7540. De l'entitat o entitats propietàries.

7541. De la resta d'entitats.

755. Subvencions per a despeses financeres de l'exercici.

7550. De l'entitat o entitats propietàries.

7551. De la resta d'entitats.

756. Subvencions per al finançament d'operacions financeres imputades a l'exercici.

7560. De l'entitat o entitats propietàries.

7561. De la resta d'entitats.

76. INGRESSOS FINANCERS.

760. Ingressos de participacions en el patrimoni net.

761. Ingressos de valors representatius de deute.

762. Ingressos de crèdits.

7620. Ingressos de crèdits.

7628. Ingressos de permutes financeres designades instruments de cobertura.

763. Ingressos d'inversions en entitats del grup, multigrup i associades.

7630. Ingressos de participacions en el patrimoni net d'entitats del grup, multigrup i associades.

7631. Ingressos de valors representatius de deutes d'entitats del grup, multigrup i associades.

7632. Ingressos de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.

764. Beneficis en instruments financers a valor raonable.

7640. Beneficis en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

7641. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda.

7642. Beneficis en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

7645. Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura.

76451. De cobertures dels fluxos d'efectiu de passius financers.

76452. De cobertures de participacions en el patrimoni net.

76453. De cobertures del valor raonable de valors representatius de deute.

76454. De cobertures dels fluxos d'efectiu de valors representatius de deute.

76459. De transaccions previstes que no es produeixin.

7646. Beneficis en altres derivats financers.

765. Beneficis en instruments financers a cost amortitzat o a cost.

7650. Beneficis en inversions financeres a cost amortitzat.

7651. Beneficis en inversions en instruments de patrimoni valorats a cost.

7655. Beneficis en passius financers a cost amortitzat.

766. Beneficis en instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades.

7660. Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades.

7661. Beneficis en valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades a cost amortitzat.

7663. Beneficis en passius financers amb entitats del grup, multigrup i associades a cost amortitzat.

768. Diferències positives de canvi.

769. Altres ingressos financers.

77. BENEFICIS PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS, ALTRES INGRESSOS DE GESTIÓ ORDINÀRIA I INGRESSOS EXCEPCIONALS.

770. Beneficis procedents de l'immobilitzat intangible.

771. Beneficis procedents de l'immobilitzat material.

772. Beneficis procedents de les inversions immobiliàries.

773. Beneficis procedents del patrimoni públic del sòl.

774. Beneficis procedents d'actius en estat de venda.

775. Reintegraments.

776. Ingressos per arrendaments.

777. Altres ingressos.

778. Ingressos excepcionals.

78. TREBALLS FETS PER A L'ENTITAT.

780. Treballs fets per a l'immobilitzat intangible.

781. Treballs fets per a l'immobilitzat material.

782. Treballs fets per a inversions immobiliàries.

783. Treballs fets per a l'immobilitzat i les inversions immobiliàries en curs.

784. Treballs fets per al patrimoni públic del sòl.

785. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat intangible.

786. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat material.

787. Despeses financeres imputades a inversions immobiliàries.

788. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat i les inversions immobiliàries en curs.

789. Despeses financeres imputades al patrimoni públic del sòl.

79. EXCESSOS I APLICACIONS DE PROVISIONS I DE PÈRDUES PER DETERIORAMENT.

790. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat intangible.

7903. Reversió del deteriorament de propietat industrial i intel·lectual.

7906. Reversió del deteriorament d'aplicacions informàtiques.

7907. Reversió del deteriorament d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit.

7909. Reversió del deteriorament d'altre immobilitzat intangible.

791. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material.

7910. Reversió del deteriorament de terrenys i béns naturals.

7911. Reversió del deteriorament de construccions.

7912. Reversió del deteriorament d'infraestructures.

7913. Reversió del deteriorament de béns del patrimoni històric.

7914. Reversió del deteriorament de maquinària i utilitatge.

7915. Reversió del deteriorament d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.

7916. Reversió del deteriorament de mobiliari.

7917. Reversió del deteriorament d'equips per a processos d'informació.

7918. Reversió del deteriorament d'elements de transport.

7919. Reversió del deteriorament d'altre immobilitzat material.

792. Reversió del deteriorament de les inversions immobiliàries.

7920. Reversió del deteriorament de terrenys.

7921. Reversió del deteriorament de construccions.

793. Reversió del deteriorament del patrimoni públic del sòl.

7930. Reversió del deteriorament de terrenys del patrimoni públic del sòl.

7931. Reversió del deteriorament de construccions del patrimoni públic del sòl.

7939. Reversió del deteriorament d'altres béns i drets del patrimoni públic del sòl.

794. Reversió del deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda.

7940. Reversió del deteriorament de productes acabats i en curs de fabricació.

7941. Reversió del deteriorament de mercaderies.

7942. Reversió del deteriorament de primeres matèries.

7943. Reversió del deteriorament d'altres aprovisionaments.

7948. Reversió del deteriorament d'actius en estat de venda.

795. Excés de provisions.

7952. Excés de provisió per a responsabilitats.

7953. Excés de provisió per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer.

7955. Excés de provisió per a devolució d'ingressos.

7958. Excés de provisió per a transferències i subvencions.

7959. Excés d'altres provisions.

796. Reversió del deteriorament de participacions.

7960. Reversió del deteriorament de participacions en entitats de dret públic del grup, multigrup i associades.

7961. Reversió del deteriorament de participacions en societats mercantils i societats cooperatives del grup, multigrup i associades.

7962. Reversió del deteriorament de participacions en altres entitats del grup, multigrup i associades.

797. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute.

7970. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades.

7971. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats.

798. Reversió del deteriorament de crèdits i altres inversions financeres.

7980. Reversió del deteriorament de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.

- 7981. Reversió del deteriorament de fiances constituïdes en entitats del grup, multigrup i associades.
- 7982. Reversió del deteriorament de dipòsits constituïts en entitats del grup, multigrup i associades.
- 7983. Reversió del deteriorament de crèdits a altres entitats.
- 7984. Reversió del deteriorament de fiances constituïdes en altres entitats.
- 7985. Reversió del deteriorament de dipòsits constituïts en altres entitats.
- 799. Reversió del deteriorament per l'usdefruit cedit de l'immobilitzat material.**

GRUP 8

DESPESES IMPUTADES AL PATRIMONI NET

- 80. PÈRDUES PER VALORACIÓ D'ACTIUS FINANCERS.
 - 800. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.**
 - 802. Imputació de beneficis en actius financers disponibles per a la venda.**
- 81. DESPESES EN OPERACIONS DE COBERTURA.
 - 810. Pèrdues per cobertures.**
 - 811. Imputació de beneficis per cobertures.**
 - 8110. Imputació de beneficis per cobertures al compte del resultat economicopatrimonial.
 - 8111. Imputació de beneficis per cobertures al valor inicial de la partida coberta.
- 82. DESPESES PER VALORACIÓ DE L'IMMOBILITZAT NO FINANCER.
 - 820. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per disminució del seu valor raonable.**
 - 821. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions.**
 - 822. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per pèrdues de valor en baixes.**
 - 823. Imputació de beneficis en la valoració de l'immobilitzat no financer.**
- 84. IMPUTACIÓ DE SUBVENCIONS.
 - 840. Imputació de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.**
 - 8400. De l'entitat o entitats propietàries.
 - 8401. De la resta d'entitats.
 - 841. Imputació de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses.**
 - 8410. De l'entitat o entitats propietàries
 - 8411. De la resta d'entitats.

842. Imputació de subvencions per al finançament d'operacions financeres.

8420. De l'entitat o entitats propietàries.

8421. De la resta d'entitats.

89. **DESPESES DE PARTICIPACIONS EN ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES AMB AJUSTOS VALORATIUS POSITIUS PREVIS.**

891. Deteriorament de participacions en entitats del grup, multigrup i associades.

GRUP 9

INGRESSOS IMPUTATS AL PATRIMONI NET

90. **INGRESSOS PER VALORACIÓ D'ACTIUS FINANCERS.**

900. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda.

902. Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.

91. **INGRESSOS EN OPERACIONS DE COBERTURA.**

910. Beneficis per cobertures.

911. Imputació de pèrdues per cobertures.

9110. Imputació de pèrdues per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial.

9111. Imputació de pèrdues per cobertures al valor inicial de la partida coberta.

92. **INGRESSOS PER VALORACIÓ DE L'IMMOBILITZAT NO FINANCER.**

920. Ajustos positius en la valoració de l'immobilitzat no financer per augment del seu valor raonable.

94. **INGRESSOS PER SUBVENCIONS.**

940. Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.

9400. De l'entitat o entitats propietàries.

9401. De la resta d'entitats.

941. Ingressos de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses.

9410. De l'entitat o entitats propietàries.

9411. De la resta d'entitats.

942. Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres.

9420. De l'entitat o entitats propietàries.

9421. De la resta d'entitats.

99. **INGRESSOS DE PARTICIPACIONS EN EL PATRIMONI D'ENTITATS DEL GRUP, MULTIGRUP I ASSOCIADES AMB AJUSTOS VALORATIUS NEGATIUS PREVIS.**

991. Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades.

993. Imputació per deteriorament d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades.

GRUP 0

COMPTES DE CONTROL PRESSUPOSTARI.

00. DE CONTROL PRESSUPOSTARI. EXERCICI CORRENT.

000. Pressupost exercici corrent.

001. Pressupost de despeses: crèdits inicials.

002. Pressupost de despeses: modificacions de crèdit.

0020. Crèdits extraordinaris.

0021. Suplements de crèdit.

0022. Ampliacions de crèdit.

0023. Transferències de crèdit.

0024. Incorporacions de romanents de crèdit.

0025. Crèdits generats per ingressos.

0027. Ajustos per pròrroga pressupostària.

0028. Baixes per anul·lació.

003. Pressupost de despeses: crèdits definitius.

0030. Crèdits disponibles.

0031. Crèdits retinguts per gastar.

0032. Crèdits retinguts per a transferències i baixes.

0033. Crèdits retinguts per a acords de no-disponibilitat.

0034. Crèdits no disponibles.

004. Pressupost de despeses: despeses autoritzades.

005. Pressupost de despeses: despeses compromeses.

006. Pressupost d'ingressos: previsions inicials.

007. Pressupost d'ingressos: modificació de previsions.

008. Pressupost d'ingressos: previsions definitives.

Cinquena part*Definicions i relacions comptables*

Grup 1. Finançament bàsic

Comprèn el patrimoni net i el finançament aliè a llarg termini de l'entitat, subjecte de la comptabilitat, destinats, en general, a finançar l'actiu no corrent i a cobrir un marge raonable del corrent.

En aquest grup no es poden incloure els passius financers amb venciment a llarg termini que s'hagin classificat en el moment del seu reconeixement inicial en la categoria de passius financers a valor raonable amb canvis en resultats, que han de figurar en el grup 5, «Comptes financers», excepte els derivats el termini de liquidació dels quals sigui superior a un any.

10. Patrimoni.

100. Patrimoni.

101. Patrimoni rebut.

1010. Aportació patrimonial dinerària.

1011. Aportació de béns i drets.

1012. Assumpció i condonació de passius financers.

1013. Altres aportacions de l'entitat o entitats propietàries.

1014. Devolució de béns i drets.

1015. Altres devolucions.

100. Patrimoni.

Compte representatiu de la diferència entre l'actiu i el passiu exigible de l'entitat, subjecte de la comptabilitat, una vegada deduïts, si s'escau, els resultats, els ajustos per canvis de valor o altres increments patrimonials pendents d'imputació a resultats.

Aquest compte és d'ús exclusiu per municipis, províncies, illes, i altres entitats locals d'àmbit superior o inferior al municipi que no tinguin propietari.

El seu saldo, normalment creditor, ha de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf I, «Patrimoni».

101. Patrimoni rebut.

Compte representatiu del valor dels béns i drets aportats per l'entitat o entitats propietàries de l'entitat comptable, ja sigui com a aportació patrimonial inicial directa, així com a conseqüència de posteriors ampliacions d'aquesta per assumpció de noves competències. S'inclouen també en aquest compte les adscripcions de béns al subjecte comptable per a la seva explotació o utilització, procedents de l'entitat o entitats propietàries.

Aquest compte és d'ús exclusiu pels organismes autònoms i les entitats locals d'àmbit superior o inferior al municipi que no hagin d'utilitzar el compte 100 «Patrimoni».

El seu saldo, normalment creditor, ha de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf I, «Patrimoni».

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'aportació patrimonial rebuda de l'entitat o entitats propietàries, a càrrec del compte que correspongui, generalment d'actiu, a través dels subcomptes 1010, «Aportació patrimonial dinerària», 1011, «Aportació de béns i drets», 1012, «Assumpció i condonació de passius financers» o 1013, «Altres aportacions de l'entitat o entitats propietàries».

a.2) Pel valor raonable dels béns rebuts en adscripció, quan es produeixi aquesta, a càrrec dels comptes representatius dels actius rebuts, a través del subcompte 1011, «Aportació de béns i drets».

b) S'ha de carregar, a la devolució de l'aportació a l'entitat o entitats propietàries, amb abonament al compte que correspongui, a través dels subcomptes 1014, «Devolució de béns i drets», o 1015, «Altres devolucions». Aquests subcomptes almenys al final de l'exercici s'han d'abonar a càrrec dels subcomptes representatius de les aportacions patrimonials tornades.

12. Resultats.

120. Resultats d'exercicis anteriors.

129. Resultat de l'exercici.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf II, «Patrimoni generat», amb signe positiu o negatiu segons correspongui.

120. Resultats d'exercicis anteriors.

Resultats economicopatrimonials generats en exercicis anteriors.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) A càrrec del compte 129, «Resultat de l'exercici», pels resultats positius.

a.2) A càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», pels reintegraments de pagaments de pressupostos tancats derivats de despeses econòmiques que siguin d'import significatiu i tinguin el seu origen en errors en el reconeixement de les despeses.

a.3) A càrrec del compte 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats», per la modificació a l'alça del saldo inicial de drets pressupostaris reconeguts en exercicis anteriors derivats d'ingressos econòmics d'import significatiu i que tingui el seu origen en errors en el reconeixement dels ingressos. Aquest assentament ha de ser de signe negatiu si la modificació és a la baixa.

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al compte 129, «Resultat de l'exercici», pels resultats negatius.

b.2) Amb abonament al compte 418, «Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions», pels acords de devolució d'ingressos pressupostaris d'exercicis anteriors que siguin conseqüència d'errors en les liquidacions practicades amb origen en ingressos econòmics d'import significatiu.

b.3) Amb abonament al compte 434, «Drets anul·lats de pressupostos tancats», per les anul·lacions de drets de pressupostos tancats, amb origen en ingressos econòmics, per anul·lació de les liquidacions per les quals van ser reconeguts, l'import de les quals sigui significatiu.

b.4) Amb abonament al compte 401, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupostos de despeses tancats», per la modificació a l'alça d'obligacions pressupostàries reconegudes en exercicis anteriors derivades de despeses econòmiques d'import significatiu i que tingui el seu origen en errors en el reconeixement de les despeses. Aquest assentament ha de ser de signe negatiu si la modificació és a la baixa.

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec a la contrapartida que correspongui pels ajustos en el patrimoni net de l'entitat derivats de canvis de criteri comptable o errors d'exercicis anteriors, no previstos en els moviments anteriors, quan siguin d'import significatiu.

129. Resultat de l'exercici.

Recull el resultat positiu o negatiu de l'últim exercici tancat, pendent de traspàs al compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) Comptes dels grups 6, «Compres i despeses per naturalesa», i 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», que presentin al final de l'exercici saldo creditor, per determinar el resultat de l'exercici.

a.2) El compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», pel traspàs del resultat negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) Comptes dels grups 6, «Compres i despeses per naturalesa», i 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», que presentin al final de l'exercici saldo deutor, per determinar el resultat de l'exercici.

b.2) El compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», pel traspàs del resultat positiu.

13. Subvencions i ajustos per canvi de valor.

130. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.

131. Subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses.

132. Subvencions per al finançament d'operacions financeres.

133. Ajustos per valoració d'actius financers disponibles per a la venda.

134. Ajustos per valoració d'instruments de cobertura.

136. Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer.

Subvencions rebudes, classificades comptablement com a no reintegrables, i altres ingressos i despeses comptabilitzats directament en el patrimoni net, fins que, de conformitat amb el que preveuen les normes de reconeixement i valoració, es produeixi, si s'escau, el seu traspàs o imputació al compte del resultat econòmic patrimonial.

130. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.

Les rebudes, per a l'establiment o estructura fixa de l'entitat (actius no corrents) quan no siguin reintegrables, d'acord amb els criteris establerts en la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

Ha de figurar en el patrimoni net del balanç a l'epígraf IV, «Subvencions rebudes pendents d'imputació a resultats».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, a càrrec dels divisionaris del compte 940, «Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda» que presentin saldo creditor.

b) S'ha de carregar al tancament de l'exercici:

b.1) Per la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de la subvenció rebuda, amb abonament al compte 840, «Imputació de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda» a través dels seus divisionaris.

b.2) Amb abonament als divisionaris del compte 940, «Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda» que presentin saldo deutor.

131. Subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses.

Les rebudes per al finançament d'actius corrents i despeses no financeres la meritació dels quals es produeixi en exercicis posteriors al de la recepció de la subvenció, quan no siguin reintegrables, d'acord amb els criteris establerts en la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

Ha de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf IV, «Subvencions rebudes pendents d'imputació a resultats».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar al tancament de l'exercici, a càrrec dels divisionaris del compte 941, «Ingressos de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses» que presentin saldo creditor.

b) S'ha de carregar al tancament de l'exercici:

b.1) Per la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de la subvenció rebuda, amb abonament al compte 841, «Imputació de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses», a través dels seus divisionaris.

b.2) Amb abonament als divisionaris del compte 941, «Ingressos de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses» que presentin saldo deutor.

132. Subvencions per al finançament d'operacions financeres.

Les rebudes per al finançament d'operacions financeres, és a dir, actius i passius financers així com despeses financeres la meritació dels quals es produeixi en exercicis posteriors al de la recepció de la subvenció, quan no siguin reintegrables, d'acord amb els criteris establerts en la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

Ha de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf IV, «Subvencions rebudes pendents d'imputació a resultats».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar al tancament de l'exercici, a càrrec dels divisionaris del compte 942, «Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres» que presentin saldo creditor.

b) S'ha de carregar al tancament de l'exercici:

b.1) Per la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de la subvenció rebuda, amb abonament al compte 842, «Imputació de subvencions per al finançament d'operacions financeres», a través dels seus divisionaris.

b.2) Amb abonament als divisionaris del compte 942, «Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres» que presentin saldo deutor.

133. Ajustos per valoració d'actius financers disponibles per a la venda.

Ajustos produïts per la valoració a valor raonable dels actius financers classificats en la categoria de disponibles per a la venda, d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

Ha de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf III, «Ajustos per canvis de valor».

Amb caràcter general, el moviment del compte és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Al tancament de l'exercici, per les variacions positives en el valor raonable dels actius financers disponibles per a la venda, a càrrec del compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a venda».

a.2) Al tancament de l'exercici, pel traspàs o la imputació de pèrdues d'actius financers disponibles per a la venda, a càrrec del compte 902, «Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

a.3) Al tancament de l'exercici, quan s'hagin fet inversions en l'entitat prèvies a la seva qualificació com a entitat del grup, multigrup o associada, per la recuperació o la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial per deteriorament dels ajustos valoratius per reduccions de valor imputats directament en el patrimoni net, a càrrec dels corresponents comptes del subgrup 99, «Ingressos de participacions en el patrimoni d'entitats del grup, multigrup i associades amb ajustos valoratius negatius previs».

b) S'ha de carregar:

b.1) Al tancament de l'exercici, per les variacions negatives en el valor raonable dels actius financers disponibles per a la venda, amb abonament al compte 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

b.2) Al tancament de l'exercici, pel traspàs o la imputació de beneficis en actius financers disponibles per a la venda, amb abonament al compte 802, «Imputació de beneficis en actius financers disponibles per a la venda».

b.3) Al tancament de l'exercici, pel deteriorament en inversions en el patrimoni d'entitats del grup, multigrup i associades que prèviament hagin ocasionat ajustos valoratius per augment de valor, amb abonament als corresponents comptes del subgrup 89, «Despeses de participacions en entitats del grup, multigrup i associades amb ajustos valoratius positius previs».

134. Ajustos per valoració d'instruments de cobertura.

Import de la pèrdua o el guany de l'instrument de cobertura que s'hagi determinat com a cobertura eficaç, quan segons la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», s'hagin d'imputar al patrimoni net.

Ha de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf III, «Ajustos per canvis de valor».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar al tancament de l'exercici, per determinar el saldo que ha de figurar en el balanç, a càrrec dels corresponents comptes del subgrup 91, «Ingressos en operacions de cobertura».

b) S'ha de carregar al tancament de l'exercici, per determinar el saldo que ha de figurar en el balanç, amb abonament als corresponents comptes del subgrup 81, «Despeses en operacions de cobertura».

136. Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer.

Quan per a la valoració dels elements integrants de l'immobilitzat material, intangible, patrimoni públic del sòl i de les inversions immobiliàries s'utilitzi el model de revaloració que preveu la norma de reconeixement i valoració núm. 1, «Immobilitzat material», s'han d'incloure en aquest compte els ajustos produïts per la valoració a valor raonable dels actius no corrents als quals s'apliqui el model esmentat.

Ha de figurar en el patrimoni net del balanç, a l'epígraf III, «Ajustos per canvis de valor».

Amb caràcter general, el moviment del compte és el següent:

a) S'ha d'abonar al tancament de l'exercici, per les variacions positives en el valor raonable dels actius no corrents, a càrrec del compte 920, «Ajustos positius en la valoració de l'immobilitzat no financer per augment del seu valor raonable».

b) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici:

b.1) Per les variacions negatives del valor raonable, en reduir-se el valor comptable de l'actiu no corrent, en la mesura en què aquesta reducció no excedeixi el saldo

d'aquesta partida, amb abonament al compte 820, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per disminució del seu valor raonable».

b.2) Per la dotació a l'amortització de l'element patrimonial, si s'escau, per l'import que correspongui a la deprecació de l'excés del valor comptable del bé sobre el seu valor segons el model del cost, amb abonament al compte 821, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions».

b.3) Amb motiu de la baixa de l'actiu, alienació, o la seva disposició per una altra via amb abonament al compte 822, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per pèrdues de valor en baixes», per les disminucions del valor raonable sobre el valor comptable, en l'esmentat moment, o al compte 823, «Imputació de beneficis en la valoració de l'immobilitzat no financer», pels beneficis imputats al compte del resultat econòmic patrimonial.

14. Provisions a llarg termini.

142. Provisió a llarg termini per a responsabilitats.

143. Provisió a llarg termini per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer.

148. Provisió a llarg termini per a transferències i subvencions.

149. Altres provisions a llarg termini.

Passius de caràcter no corrent sorgits d'obligacions expresses o tàcites, especificades quant a la seva naturalesa, però que, en la data de tancament de l'exercici, hi ha incertesa sobre la seva quantia o venciment.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç, a l'epígraf I, «Provisions a llarg termini».

La part de les provisions la cancel·lació de les quals es prevegi en el curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf I, «Provisions a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin les provisions amb venciment a curt termini als comptes corresponents del subgrup 58, «Provisions a curt termini».

142. Provisió a llarg termini per a responsabilitats.

Passius sorgits per obligacions de quantia indeterminada per fer front a responsabilitats procedents de litigis en curs, indemnitzacions o obligacions derivades d'avalis i altres garanties similars a càrrec de l'entitat.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Al naixement de l'obligació que determina la indemnització o el pagament, o per canvis posteriors en el seu import que suposin un increment de la provisió, a càrrec dels comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», que corresponguin.

a.2) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, a càrrec del compte 660, «Despeses financeres per actualització de provisions».

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», a la resolució ferma del litigi, o quan es conegui l'import definitiu de la indemnització o el pagament.

b.2) Per l'excés de la provisió, amb abonament al subcompte 7952, «Excés de provisió per a responsabilitats».

143. Provisió a llarg termini per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer.

Import estimat dels costos de desmantellament o retirada de l'immobilitzat no financer, així com la rehabilitació del lloc on s'assenta.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Al naixement de l'obligació, o per canvis posteriors en el seu import que suposin un increment de la provisió, a càrrec, generalment, de comptes del grup 2, «Actiu no corrent».

a.2) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, a càrrec del compte 660, «Despeses financeres per actualització de provisions».

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», quan es dugui a terme el desmantellament, la retirada o la rehabilitació.

b.2) Almenys, al tancament de l'exercici, per les disminucions en l'import de la provisió originades per una nova estimació, amb abonament, generalment, a comptes del grup 2, «Actiu no corrent», o si s'escau, al subcompte 7953, «Excés de provisió per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer».

148. Provisió a llarg termini per a transferències i subvencions.

Import estimat de les transferències i les subvencions concedides, de les quals al tancament de l'exercici estiguin pendents de compliment alguna condició o tràmit necessari per a la seva percepció, però no hi hagi dubtes raonables sobre el seu futur compliment.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import de la transferència o la subvenció concedida, a càrrec del compte 650, «Transferències», o 651, «Subvencions», respectivament.

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», en el moment de la imputació al pressupost.

b.2) Per l'excés de provisió, amb abonament al subcompte 7958, «Excés de provisió per a transferències i subvencions».

149. Altres provisions a llarg termini.

Altres obligacions de pagament de tipus legal, contractual o implícites de l'entitat, amb quantia o venciment incert, no recollides en els altres comptes d'aquest subgrup.

S'inclouen en aquest compte les provisions per prevenir o reparar danys sobre el medi ambient, excepte les que tinguin el seu origen en el desmantellament, la retirada o la rehabilitació de l'immobilitzat, que s'han de comptabilitzar segons el que estableix el compte 143, «Provisió a llarg termini per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer».

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 142, «Provisió a llarg termini per a responsabilitats».

15. Emprèstits i altres emissions anàlogues a llarg termini.

150. Obligacions i bons a llarg termini.

156. Interessos a llarg termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues.

1560. Interessos a llarg termini d'obligacions i bons.

1569. Interessos a llarg termini d'altres valors negociables.

159. Deutes representats en altres valors negociables a llarg termini.

Recull el finançament aliè obtingut a través d'emissions en massa de valors negociables que no hagin estat adquirits per entitats del grup, multigrup i associades, el venciment o la cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini superior a un any, incloent-hi els interessos meritats amb venciment superior a un any.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç, i formar part de l'epígraf II, «Deutes a llarg termini».

La part dels deutes a llarg termini el venciment o la cancel·lació dels quals s'hagi de produir a curt termini, ha de figurar en el passiu corrent del balanç; a aquests efectes, s'ha de traspasar l'import que representin els deutes a llarg termini el venciment o la cancel·lació dels quals s'hagi de produir a curt termini, als comptes corresponents del subgrup 50, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a curt termini».

150. Obligacions i bons a llarg termini.

Reflecteix les obligacions i els bons en circulació el venciment o la cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'import rebut en el moment de la seva emissió, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

a.2) Pel valor raonable del passiu assumit, a càrrec del compte 651, «Subvencions».

a.3) Per la imputació de la part meritada en l'exercici de la diferència entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute, a càrrec del compte 661, «Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues». Quan la diferència esmentada sigui negativa aquest assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels costos de transacció que siguin directament atribuïbles a l'emissió, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.2) A l'amortització anticipada dels valors, pel seu valor comptable, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'import a reemborsar. La diferència que hi pugui haver entre l'import a reemborsar i el valor comptable del deute s'ha de carregar al subcompte 6655, «Pèrdues en passius financers a cost amortitzat», o s'ha d'abonar al subcompte 7655, «Beneficis en passius financers a cost amortitzat», segons el seu signe.

b.3) Quan el deute sigui assumit per una altra entitat, amb abonament al compte 752, «Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

156. Interessos a llarg termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues.

Recull l'import dels interessos a pagar, amb venciment a llarg termini, d'emprèstits i altres emissions anàlogues.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import dels interessos meritats durant l'exercici, a càrrec del compte 661, «Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues».

b) S'ha de carregar, a l'amortització anticipada dels valors, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

159. Deutes representats en altres valors negociables a llarg termini.

Altres passius financers el venciment o la cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini superior a un any, representats en valors negociables, diferents dels anteriors.

El contingut i moviment d'aquest compte és anàleg a l'assenyalat per al compte 150, «Obligacions i bons a llarg termini».

16. Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades.

163. Deutes a llarg termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades.

164. Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades representats en valors negociables.

165. Fiances rebudes a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

166. Dipòsits rebuts a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

167. Interessos a llarg termini de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.

169. Altres deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades.

Deutes el venciment o la cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini superior a un any, contrets amb entitats del grup, multigrup i associades, inclosos els que per la seva naturalesa hagin de figurar en altres subgrups d'aquest grup.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç a l'epígraf III, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a llarg termini».

La part dels deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades que tingui venciment a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin els deutes a llarg termini amb venciment a curt termini als comptes corresponents del subgrup 51, «Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades».

163. Deutes a llarg termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades.

Subvencions reintegrables rebudes d'entitats del grup, multigrup i associades, amb venciment superior a un any.

El seu moviment, generalment, és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) El compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», per les quantitats percebudes.

a.2) El compte que correspongui del subgrup 94, «Ingressos per subvencions» quan una subvenció no reintegrable es converteixi en reintegrable per la part pendent d'imputar a resultats i el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors» per l'import de la subvenció que s'hagi imputat a resultats.

b) S'ha de carregar:

b.1) Per qualsevol circumstància que determini la reducció total o parcial d'aquestes, d'acord amb els termes de la seva concessió, amb abonament, generalment, al compte 418, «Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions».

b.2) Si perd el seu caràcter de reintegrable, amb abonament generalment als comptes 940, «Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer».

i d'actius en estat de venda», 941, «Ingressos de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses», o 942, «Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres», o a comptes del subgrup 75, «Transferències i subvencions».

164. Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades representats en valors negociables.

Deutes contrets amb entitats del grup, multigrup i associades per emprèstits i altres emissions anàlogues emeses per l'entitat, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és anàleg al del compte 150, «Obligacions i bons a llarg termini», i s'utilitzen en la contrapartida els comptes relatius a entitats del grup, multigrup i associades.

165. Fiances rebudes a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

Efectiu rebut d'entitats del grup, multigrup i associades com a garantia del compliment d'una obligació, a termini superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a la constitució de la fiança, per l'import rebut, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», a la cancel·lació de la fiança, segons que correspongui.

b.2) El compte 778, «Ingressos excepcionals», per l'incompliment de l'obligació afirmada que determini pèrdues en la fiança, o al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», segons estableixi la normativa aplicable.

166. Dipòsits rebuts a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

Efectiu rebut en concepte de dipòsit irregular d'entitats del grup, multigrup i associades, a termini superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a la constitució, per l'import rebut, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha de carregar, a la cancel·lació anticipada, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons que correspongui.

167. Interessos a llarg termini de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.

Interessos a pagar, amb venciment superior a un any, de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import dels interessos meritats durant l'exercici, amb venciment superior a un any, a càrrec del compte 663, «Interessos de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha de carregar per la cancel·lació anticipada, total o parcial dels deutes, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a

conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

169. Altres deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades.

Els contrets amb entitats del grup, multigrup i associades per préstecs rebuts i altres dèbits no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment superior a un any. S'han d'incloure els deutes per compra d'immobilitzat i per arrendament financer.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'import rebut a la formalització del deute, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

a.2) Pel valor raonable del passiu assumit, a càrrec del compte 651, «Subvencions».

a.3) Per la recepció a conformitat dels béns subministrats o del dret d'ús sobre aquests, a càrrec de comptes del grup 2, «Actiu no corrent».

a.4) Per la imputació de la part meritada en l'exercici de la diferència entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute, a càrrec del compte 663, «Interessos de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la formalització que no s'hagin deduït de l'import inicial del deute, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.2) Per l'import cancel·lat anticipadament, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent». Al mateix temps, s'ha de carregar el subcompte 6663, «Pèrdues en passius financers amb entitats del grup, multigrup i associades al cost amortitzat», o s'ha d'abonar el subcompte 7663, «Beneficis en passius financers amb entitats del grup, multigrup i associades al cost amortitzat», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació esmentada.

b.3) Quan el deute sigui assumit per una altra entitat, amb abonament al compte 752, «Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

d) Si l'entitat rep préstecs amb interessos subvencionats, s'ha de carregar aquest compte amb abonament al compte 942, «Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres», per la diferència entre l'import rebut i el valor raonable del deute, d'acord amb els criteris de la norma de reconeixement i valoració núm. 9, «Passius financers».

17. Deutes a llarg termini per préstecs rebuts i altres conceptes.

170. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit.

172. Deutes a llarg termini transformables en subvencions.

173. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini.

174. Creditors per arrendament financer a llarg termini.

176. Passius per derivats financers a llarg termini.

1760. Passius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura.

1761. Passius per altres derivats financers a llarg termini.

177. Interessos a llarg termini de deutes amb entitats de crèdit.

178. Interessos a llarg termini d'altres deutes.

179. Altres deutes a llarg termini.

Finançament aliè no instrumentat en valors negociables ni contret amb entitats del grup, multigrup i associades, el venciment o la cancel·lació del qual s'hagi de produir en un termini superior a un any.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç, i formar part de l'epígraf II, «Deutes a llarg termini».

La part dels deutes a llarg termini el venciment o la cancel·lació dels quals s'hagi de produir a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf II, «Deutes a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin els deutes a llarg termini el venciment o la cancel·lació dels quals s'hagi de produir a curt termini als comptes corresponents del subgrup 52, «Deutes a curt termini per préstecs rebuts i altres conceptes».

170. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit.

Els contrets amb entitats de crèdit per préstecs rebuts i altres dèbits, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'import rebut a la formalització del deute, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

a.2) Pel valor raonable del passiu assumit, a càrrec del compte 651, «Subvencions».

a.3) Per la imputació de la part meritada en l'exercici de la diferència entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute, a càrrec del subcompte 6625, «Interessos de deutes amb entitats de crèdit».

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la formalització que no s'hagin deduït de l'import inicial del deute, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.2) Per l'import cancel·lat anticipadament, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6655, «Pèrdues en passius financers a cost amortitzat», o s'ha d'abonar el subcompte 7655, «Beneficis en passius financers a cost amortitzat», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació esmentada.

b.3) Quan el deute sigui assumit per una altra entitat, amb abonament al compte 752, «Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

d) Si l'entitat rep préstecs amb interessos subvencionats, s'ha de carregar aquest compte amb abonament al compte 942, «Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres», per la diferència entre l'import rebut i el valor raonable del deute, d'acord amb els criteris de la norma de reconeixement i valoració núm. 9, «Passius financers».

172. Deutes a llarg termini transformables en subvencions.

Subvencions reintegrables rebudes d'altres entitats o particulars, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) Generalment, el compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», per les quantitats percebudes.

a.2) El compte que correspongui del subgrup 94, «Ingressos per subvencions» quan una subvenció no reintegrable es converteixi en reintegrable per la part pendent d'imputar a resultats i el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors» per l'import de la subvenció que s'hagi imputat a resultats.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 418, «Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions» o al compte representatiu de l'actiu, segons si es tracta de subvencions monetàries o en espècie, respectivament, per qualsevol circumstància que determini la reducció total o parcial d'aquestes, d'acord amb els termes de la seva concessió.

b.2) Els comptes 940, «Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda», 941, «Ingressos de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses», o 942, «Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres», o a comptes del subgrup 75, «Transferències i subvencions», si perd el seu caràcter reintegrable.

173. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini.

Deutes amb subministradors de béns definits en el grup 2, «Actiu no corrent», amb venciment superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per la recepció a conformitat dels béns subministrats, a càrrec de comptes del grup 2, «Actiu no corrent».

a.2) Per la imputació de la part meritada en l'exercici de la diferència entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute, a càrrec del compte 662, «Interessos de deutes», a través del divisionari que correspongui.

b) S'ha de carregar per l'import cancel·lat anticipadament, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

174. Creditors per arrendament financer a llarg termini.

Deutes amb venciment superior a un any amb altres entitats en qualitat de cedents de l'ús de béns, en acords que s'hagin de qualificar d'arrendaments financers en els termes que recull la norma de reconeixement i valoració núm. 6, «Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar».

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per la recepció a conformitat del dret d'ús sobre els béns subministrats, a càrrec de comptes del grup 2, «Actiu no corrent».

a.2) Per la imputació de la part meritada en l'exercici de la diferència entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute, a càrrec del compte 662, «Interessos de deutes», a través del divisionari que correspongui.

b) S'ha de carregar per la cancel·lació anticipada, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

176. Passius per derivats financers a llarg termini.

Import corresponent a les operacions amb derivats financers amb valoració desfavorable per a l'entitat, el venciment de les quals o la data en què s'esperen liquidar sigui superior a un any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

1760. Passius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura.

Recull la valoració desfavorable per a l'entitat dels derivats financers designats instruments de cobertura d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables».

a) S'ha d'abonar per l'import rebut, si s'escau, en el moment de la contractació, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes en el moment de la liquidació, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

c) S'ha d'abonar o carregar, per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec o abonament, als subcomptes 6645, «Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura», i 7645, «Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura», respectivament, a través del divisionari que correspongui, quan segons la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i aquesta variació s'hagi d'imputar al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici.

d) S'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec, als comptes 910, «Beneficis per cobertures», i 810, «Pèrdues per cobertures», respectivament, per la variació del valor raonable de l'instrument derivat que s'hagi determinat com a cobertura eficaç, quan el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i s'hagi d'imputar aquesta variació al compte del resultat econòmic patrimonial d'exercicis posteriors o al valor inicial de la partida coberta.

1761. Passius per altres derivats financers a llarg termini.

Recull la valoració desfavorable per a l'entitat dels derivats financers als quals no s'apliqui la comptabilitat de cobertures.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import rebut, si s'escau, en el moment de la contractació, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes en el moment de la liquidació, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

c) S'ha d'abonar o carregar, per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec o abonament, als subcomptes 6646, «Pèrdues en altres derivats financers», i 7646, «Beneficis en altres derivats financers», respectivament.

177. Interessos a llarg termini de deutes amb entitats de crèdit.

Interessos a pagar, amb venciment a llarg termini, de deutes amb entitats de crèdit.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import dels interessos meritats durant l'exercici, amb venciment superior a un any, a càrrec del subcompte 6625, «Interessos de deutes amb entitats de crèdit».

b) S'ha de carregar per la cancel·lació anticipada, total o parcial dels deutes, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

178. Interessos a llarg termini d'altres deutes.

Interessos a pagar, amb venciment a llarg termini, de deutes, exclosos els que s'hagin de registrar en el compte 177, «Interessos a llarg termini de deutes amb entitats de crèdit».

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 177, i utilitza com a contrapartida el subcompte 6626, «Interessos d'altres deutes».

179. Altres 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 anàleg a l'assenyalat per al compte 170, «Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit», i utilitza com a contrapartida el compte 6626, «Interessos d'altres deutes».

18. Fiances i dipòsits rebuts i ajustos per periodificació a llarg termini.

180. Fiances rebudes a llarg termini.

185. Dipòsits rebuts a llarg termini.

186. Ingressos anticipats a llarg termini.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç, a l'epígraf II, «Deutes a llarg termini», han de figurar les fiances i els dipòsits rebuts i a l'epígraf V, «Ajustos per periodificació a llarg termini», els ingressos anticipats a llarg termini.

La part de fiances i dipòsits rebuts a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Deutes a curt termini», així mateix la part d'ingressos anticipats a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç a l'epígraf V, «Ajustos per periodificació a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin les fiances i els dipòsits rebuts a llarg termini amb venciment a curt termini als comptes corresponents del subgrup 56, «Fiances i dipòsits rebuts i constituïts a curt termini i ajustos per periodificació» i l'import dels ingressos anticipats que es meritin en el curt termini al subcompte 485, «Ingressos anticipats a curt termini».

180. Fiances rebudes a llarg termini.

Efectiu rebut com a garantia del compliment d'una obligació, a termini superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a la constitució de la fiança, per l'import rebut, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», a la cancel·lació de la fiança, segons que correspongui.

b.2) El compte 778, «Ingressos excepcionals», per l'incompliment de l'obligació afermada que determini pèrdues en la fiança, o al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», segons estableixi la normativa aplicable.

185. Dipòsits rebuts a llarg termini.

Efectiu rebut en concepte de dipòsit irregular, a termini superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a la constitució, per l'import rebut, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha de carregar, a la cancel·lació anticipada, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons que correspongui.

186. Ingressos anticipats a llarg termini.

Ingressos comptabilitzats en l'exercici que es tanca o en anteriors i la meritació dels quals no es produirà en l'exercici següent.

Ha de figurar en el passiu no corrent del balanç, a l'epígraf V, «Ajustos per periodificació a llarg termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, a càrrec dels comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», que hagin registrat els ingressos a imputar en el llarg termini.

b) S'ha de carregar amb abonament a comptes 485, «Ingressos anticipats a curt termini» pel traspàs de l'import la meritació del qual s'hagi de produir en el curt termini.

Grup 2. Actiu no corrent

Comprèn els elements del patrimoni destinats a servir de manera duradora en les activitats de l'entitat, subjecte de la comptabilitat, així com les inversions immobiliàries. També s'inclouen dins d'aquest grup, amb caràcter general, inversions financeres el venciment, l'alienació o la realització de les quals s'espera que s'ha de produir en un termini superior a un any.

20. Immobilitzacions intangibles.

200. Inversió en recerca.

201. Inversió en desenvolupament.

203. Propietat industrial i intel·lectual.

206. Aplicacions informàtiques.

207. Inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit.

208. Avançaments per a immobilitzacions intangibles.

209. Altre immobilitzat intangible.

Conjunt de béns immaterials i drets, susceptibles de valoració econòmica, que compleixen, a més, les característiques de permanència en el temps i utilització en la producció de béns i serveis públics o constitueixen una font de recursos del subjecte comptable. També s'inclouen els avançaments a compte lliurats a proveïdors d'aquests immobilitzats.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç, a l'epígraf I, «Immobilitzat intangible».

Quan l'entitat apliqui el tractament especial, model de revaloració, s'han d'aplicar els criteris establerts per al subgrup 21, «Immobilitzacions materials», això és, els comptes del subgrup 20, «Immobilitzacions intangibles», s'han de carregar o abonar per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 920, «Ajustos positius en la valoració de l'immobilitzat no financer per augment del seu valor raonable», i 820, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per disminució del seu valor raonable».

200. Inversió en recerca.

És la indagació original i planificada que persegueix descobrir nous coneixements i una comprensió superior dels existents en els terrenys científic o tècnic. Conté les despeses de recerca activades per l'entitat, d'acord amb el que estableixen les normes de reconeixement i valoració d'aquest text.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, per l'import de les despeses que han de figurar en aquest compte, amb abonament al compte 780, «Treballs efectuats per a l'immobilitzat intangible».

b) S'ha d'abonar per la baixa de l'actiu, si s'escau, a càrrec del compte 670, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible».

Quan es tracti de recerca per encàrrec a empreses o universitats o altres institucions dedicades a la recerca científica o tecnològica, el moviment del compte 200, «Inversió en recerca», és també el que s'ha indicat.

201. Inversió en desenvolupament.

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

Conté les despeses de desenvolupament activades per l'entitat, d'acord amb el que estableixen les normes de reconeixement i valoració d'aquest text.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, per l'import de les despeses que han de figurar en aquest compte, amb abonament al compte 780, «Treballs efectuats per a l'immobilitzat intangible».

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) El compte 670, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible», si s'escau, per la baixa de l'actiu.

b.2) Els comptes 203, «Propietat industrial i intel·lectual», o 206, «Aplicacions informàtiques», segons que correspongui, per ser positius i, si s'escau, inscrits en el corresponent registre públic els resultats del desenvolupament i, quan sigui procedent, el subcompte 2801, «Amortització acumulada d'inversió en desenvolupament».

Quan es tracti de desenvolupament per encàrrec a empreses, universitats o altres institucions dedicades a la recerca científica o tecnològica, el moviment del compte 201, «Inversió en desenvolupament», és també el que s'acaba d'indicar.

203. Propietat industrial i intel·lectual.

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

Aquest compte comprèn també les despeses de desenvolupament quan els resultats dels respectius projectes siguin positius i, complint els requisits legals necessaris, s'inscriguin en el registre corresponent.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) Generalment, el compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'adquisició.

a.2) El compte 201, «Inversió en desenvolupament», per ser positius i inscrits en el corresponent registre públic els resultats del desenvolupament.

a.3) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», pels desemborsaments exigits per a la inscripció en el corresponent registre.

b) S'ha d'abonar, generalment, per les alienacions, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i si s'escau, dels subcomptes 2803, «Amortització acumulada de propietat industrial i intel·lectual», i 2903, «Deteriorament de valor de propietat industrial i intel·lectual». Al mateix temps s'ha de carregar el compte 670, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible», o s'ha d'abonar el compte 770, «Beneficis procedents de l'immobilitzat intangible», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

206. Aplicacions informàtiques.

Import satisfet per la propietat o pel dret a l'ús de programes informàtics, o bé, el cost de producció dels elaborats per la mateixa entitat, quan estigui prevista la seva utilització en diversos exercicis. També inclou les despeses de desenvolupament de les pàgines web generades internament per l'entitat, sempre que la seva utilització estigui prevista durant diversos exercicis.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) Generalment, el compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'adquisició a altres empreses.

a.2) El compte 780, «Treballs efectuats per a l'immobilitzat intangible», per l'elaboració pròpia, i si s'escau, al compte 201, «Inversió en desenvolupament», per ser positius els resultats d'inversió en desenvolupament.

b) S'ha d'abonar, generalment, per les alienacions, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i si s'escau dels subcomptes 2806, «Amortització acumulada d'aplicacions informàtiques», i 2906, «Deteriorament de valor d'aplicacions informàtiques». Al mateix temps s'ha de carregar el compte 670, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible», o s'ha d'abonar el compte 770, «Beneficis procedents de l'immobilitzat intangible», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

207. Inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit.

Import de les inversions fetes sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit en ús, quan de conformitat amb la norma de reconeixement i valoració núm. 6, «Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar», no s'hagi de qualificar d'arrendament financer, sempre que aquestes inversions no siguin separables dels actius esmentats, i augmentin la seva vida econòmica, capacitat o productivitat.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'import de les inversions fetes que hagin de figurar en aquest compte.

b) S'ha d'abonar, quan finalitzi el contracte d'arrendament o cessió, a càrrec dels subcomptes 2807, «Amortització acumulada d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit», i 2907, «Deteriorament de valor d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit», i, si s'escau, del compte 670, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible».

208. Avançaments per a immobilitzacions intangibles.

Lliuraments a proveïdors i altres subministradors d'elements d'immobilitzat intangible, normalment en efectiu, en concepte d' «a compte» de subministraments o de treballs futurs.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar pels lliuraments en efectiu als proveïdors, amb abonament, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».
- b) S'ha d'abonar pels corresponents lliuraments a conformitat, a càrrec dels comptes d'aquest subgrup.

209. Altre immobilitzat intangible.

Import d'altres drets no singularitzats en els comptes anteriors, entre d'altres, les concessions administratives i els drets de traspàs, així com les adscripcions i les cessions d'ús d'actius per un període inferior a la vida econòmica d'aquests.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar, generalment, pel preu d'adquisició amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent»,
- b) S'ha d'abonar per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i si s'escau, dels subcomptes 2809, «Amortització acumulada d'altre immobilitzat intangible», i 2909, «Deteriorament de valor d'altre immobilitzat intangible», així com en cas de pèrdues del compte 670, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible».

21. Immobilitzacions materials.

- 210. Terrenys i béns naturals.
- 211. Construccions.
- 212. Infraestructures.
- 213. Béns del patrimoni històric.
- 214. Maquinària i utilitatge.
- 215. Instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
- 216. Mobiliari.
- 217. Equips per a processos d'informació.
- 218. Elements de transport.
- 219. Altre immobilitzat material.

Elements patrimonials tangibles, mobles o immobles, que s'utilitzen de manera continuada pel subjecte comptable en la producció de béns i serveis públics, o per als seus propis propòsits administratius i que no estan destinats a la venda.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç, a l'epígraf II, «Immobilitzat material».

El moviment dels comptes del subgrup és el següent:

- a) S'han de carregar:

a.1) Pel preu d'adquisició o cost de producció, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», al compte 781, «Treballs efectuats per a l'immobilitzat material», o si s'escau, a comptes del subgrup 23, «Immobilitzacions materials i inversions immobiliàries en curs».

a.2) Pel canvi d'ús, amb abonament a comptes dels subgrups 22, «Inversions immobiliàries», o 38, «Actius en estat de venda» i, si s'escau, els comptes 281, «Amortització acumulada de l'immobilitzat material», i 291, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat material» a través dels seus divisionaris.

a.3) Per la desafectació del patrimoni públic del sòl, amb abonament a comptes del subgrup 24, «Patrimoni públic del sòl», i si s'escau, el compte 281, «Amortització acumulada de l'immobilitzat material», i el 291, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat material», a través dels seus divisionaris.

a.4) Pel valor raonable dels béns rebuts en adscripció, de l'entitat o entitats propietàries, amb abonament al subcompte 1011, «Aportació de béns i drets» del compte 101, «Patrimoni rebut».

a.5) Pel valor raonable dels béns rebuts com a subvenció en espècie o dels béns rebuts en cessió durant un període de temps indefinit o similar a la vida econòmica del bé amb abonament al compte 940, «Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda».

a.6) Pel valor raonable dels béns rebuts com a transferència amb abonament al compte 750, «Transferències».

a.7) Pel valor raonable dels béns rebuts mitjançant permuta quan els actius intercanviats no siguin similars des del punt de vista funcional o vida útil, amb abonament al compte representatiu del bé que es lliura i si s'escau, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'import que es compensa en efectiu.

a.8) Pel valor comptable de l'actiu lliurat més, si s'escau, l'import pagat en efectiu, amb el límit del valor raonable de l'element rebut mitjançant permuta quan els actius intercanviats siguin similars des del punt de vista funcional i vida útil, amb abonament al compte representatiu del bé que es lliura i al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'import satisfet en efectiu.

b) Quan l'entitat apliqui el tractament especial, model de revaloració, s'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 920, «Ajustos positius en la valoració de l'immobilitzat no financer per augment del seu valor raonable», i 820, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per disminució del seu valor raonable».

c) S'han d'abonar:

c.1) Per les alienacions, i en general per la baixa de l'actiu, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i si s'escau, dels comptes 281, «Amortització acumulada de l'immobilitzat material», i 291, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat material», a través dels seus divisionaris.

Al mateix temps s'ha de carregar el compte 671, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat material», o s'ha d'abonar el compte 771, «Beneficis procedents de l'immobilitzat material», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

c.2) Per les adscripcions de béns, a càrrec del compte 250, «Participacions a llarg termini en entitats del grup», a través dels seus divisionaris, o del compte 651, «Subvencions», en funció de si l'entitat destinatària és dependent o no de l'entitat comptable.

Al mateix temps, per la diferència entre el valor raonable del bé adscrit i el seu valor comptable s'ha de carregar el compte 671, «Pèrdues procedents de l'immobilitzat material», o s'ha d'abonar el compte 771, «Beneficis procedents de l'immobilitzat material», segons sigui positiva o negativa, respectivament.

c.3) Pels béns lliurats en cessió durant un període indefinit o similar a la vida econòmica a càrrec del compte 651, «Subvencions».

c.4) Pel seu canvi d'ús, a càrrec dels comptes corresponents dels subgrups 22, «Inversions immobiliàries», o 38, «Actius en estat de venda», i si s'escau, el compte 281, «Amortització acumulada de l'immobilitzat material», i el 291, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat material», a través dels seus divisionaris.

c.5) Per la incorporació al patrimoni públic del sòl, a càrrec de comptes del subgrup 24, «Patrimoni públic del sòl», i si s'escau, el compte 281, «Amortització acumulada de

l'immobilitzat material», i el 291, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat material», a través dels seus divisionaris.

210. Terrenys i béns naturals.

Solars de naturalesa urbana, finques rústiques, altres terrenys no urbans, com per exemple forests de mancomú, reserves i vedats de caça, mines i pedreres.

211. Construccions.

Edificacions en general. S'inclouen els edificis administratius, comercials, educatius, esportius, residències, centres sanitaris, refugis i cases forestals, vivers, quadres i estables, tanatoris i cementiris, etc.

212. Infraestructures.

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

Són part d'un sistema o xarxa.

Tenen una finalitat específica que no sol admetre altres usos alternatius.

213. Béns del patrimoni històric.

elements patrimonials mobles o immobles d'interès artístic, històric, paleontològic, arqueològic, etnogràfic, científic o tècnic, així com el patrimoni documental i bibliogràfic, els jaciments, zones arqueològiques, llocs naturals, jardins i parcs que tinguin valor artístic, històric o antropològic.

214. Maquinària i utillatge.

Maquinària: conjunt de màquines o béns d'equip mitjançant els quals es porta a terme l'extracció, l'elaboració o el tractament dels productes o s'utilitzen per a la prestació de serveis que constitueixen l'activitat del subjecte comptable.

S'inclouen 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.

Utillatge: conjunt d'estris o eines que es poden utilitzar autònomament o conjuntament amb la maquinària, inclosos els motlles i les plantilles.

S'ha de fer un recompte físic anual, amb l'objecte de determinar les pèrdues produïdes en l'exercici, i s'ha d'abonar aquest compte a càrrec del compte 676, «Altres pèrdues de gestió ordinària».

215. Instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.

Instal·lacions tècniques: unitats complexes d'ús especialitzat que comprenen: edificacions, maquinària, material, peces o elements, inclosos els sistemes informàtics que, fins i tot sent separables per naturalesa, estan lligats de manera definitiva per al seu funcionament i sotmesos al mateix ritme d'amortització; s'inclouen, així mateix, els recanvis vàlids exclusivament per a aquest tipus d'instal·lacions.

Altres instal·lacions: conjunt d'elements lligats de manera definitiva, per al seu funcionament i sotmesos al mateix ritme d'amortització, diferents dels assenyalats anteriorment; s'inclouen, així mateix, els recanvis la validesa dels quals és exclusiva per a aquest tipus d'instal·lacions.

216. Mobiliari.

Mobiliari, material i equips d'oficina, a excepció dels que hagin de figurar en el compte 217, «Equips per a processos d'informació».

217. Equips per a processos d'informació.

Ordinadors i altres conjunts electrònics.

218. Elements de transport.

Vehicles de qualsevol classe utilitzables per al transport terrestre, marítim o aeri de persones, animals o materials, excepte els que s'hagin de registrar en el compte 214, «Maquinària i utilitatge».

219. Altre immobilitzat material.

Qualsevol altres immobilitzacions materials no incloses en els altres comptes d'aquest subgrup, com els fons bibliogràfics i documentals o el bestiar afecte a activitats de recerca.

S'inclouen en aquest compte els envasos i els embalatges que per les seves característiques s'hagin de considerar immobilitzat i els recanvis per a immobilitzat amb un cicle d'emmagatzematge que sigui superior a un any.

22. Inversions immobiliàries.

220. Inversions en terrenys.

221. Inversions en construccions.

Actius no corrents que siguin immobles i que es tenen per obtenir-ne rendes, plusvàlues o totes dues, no per al seu ús en la producció o el subministrament de béns o serveis, ni per a fins administratius, ni per a la seva venda en el curs ordinari de les operacions.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç, a l'epígraf III, «Inversions immobiliàries».

El seu moviment és el següent:

a) S'han de carregar:

a.1) Pel preu d'adquisició o cost de producció, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o al compte 782, «Treballs efectuats per a inversions immobiliàries», o si s'escau, a comptes del subgrup 23, «Immobilitzacions materials i inversions immobiliàries en curs».

a.2) Pel canvi d'ús, amb abonament a comptes dels subgrups 21, «Immobilitzacions materials», o 38, «Actius en estat de venda» i, si s'escau, als comptes 282, «Amortització acumulada d'inversions immobiliàries», i 292, «Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries» a través dels seus divisionaris.

b) Quan l'entitat apliqui el tractament especial, model de revaloració, s'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 920, «Ajustos positius en la valoració de l'immobilitzat no financer per augment del seu valor raonable», i 820, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per disminució del seu valor raonable».

c) S'han d'abonar:

c.1) Per les alienacions, i en general per la baixa de l'actiu, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i si s'escau, dels comptes 282, «Amortització acumulada d'inversions immobiliàries», i 292, «Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries» a través dels seus divisionaris.

Al mateix temps s'ha de carregar el compte 672, «Pèrdues procedents de les inversions immobiliàries», o s'ha d'abonar el compte 772, «Beneficis procedents de les inversions immobiliàries», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

c.2) Pel seu canvi d'ús, a càrrec de comptes dels subgrups 21, «Immobilitzacions materials», o 38, «Actius en estat de venda», i si s'escau, dels comptes 282, «Amortització acumulada d'inversions immobiliàries», i 292, «Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries» a través dels seus divisionaris.

23. Immobilitzacions materials i inversions immobiliàries en curs.

230. Adaptació de terrenys i béns naturals.

2300. Adaptació de terrenys i béns naturals. Immobilitzat material.

2301. Adaptació de terrenys i béns naturals. Inversions immobiliàries.

231. Construccions en curs.

2310. Construccions en curs. Immobilitzat material.

2311. Construccions en curs. Inversions immobiliàries.

232. Infraestructures en curs.

233. Béns del patrimoni històric en curs.

234. Maquinària i utilitatge en muntatge.

235. Instal·lacions tècniques i altres instal·lacions en muntatge.

237. Equips per a processos d'informació en muntatge.

238. Altre immobilitzat material en curs.

239. Avançaments per a immobilitzacions materials i inversions immobiliàries.

2390. Avançaments per a immobilitzacions materials.

2391. Avançaments per a inversions immobiliàries.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç en els epígrafs II, «Immobilitzat material», o III, «Inversions immobiliàries», segons correspongui.

230/.../238

Treballs d'adaptació, construcció o muntatge al tancament de l'exercici efectuats amb anterioritat a la posada en condicions de funcionament dels diferents elements de l'immobilitzat material i inversions immobiliàries.

El seu moviment és el següent:

a) S'han de carregar:

a.1) Per la recepció d'obres i treballs que correspon a les immobilitzacions en curs, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Per les obres i els treballs que l'entitat porti a terme per si mateixa, amb abonament a comptes del subgrup 78, «Treballs efectuats per a l'entitat».

b) S'han d'abonar una vegada acabats les obres i els treballs esmentats, a càrrec de comptes del subgrup 21, «Immobilitzacions materials», o si s'escau, del subgrup 22, «Inversions immobiliàries».

239. Avançaments per a immobilitzacions materials i inversions immobiliàries.

Lliuraments a proveïdors i altres subministradors d'elements d'immobilitzat material o d'inversions immobiliàries, normalment en efectiu, en concepte d' «a compte» de subministraments o de treballs futurs.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pels lliuraments en efectiu als proveïdors, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b) S'ha d'abonar pels corresponents lliuraments a conformitat, a càrrec, generalment, dels comptes d'aquest subgrup i del subgrup 21, «Immobilitzacions materials», o si s'escau, del subgrup 22, «Inversions immobiliàries».

24. Patrimoni públic del sòl.

240. Terrenys del patrimoni públic del sòl.

241. Construccions del patrimoni públic del sòl.

243. Adaptació de terrenys del patrimoni públic del sòl.

244. Construccions en curs del patrimoni públic del sòl.

248. Avançaments per a béns i drets del patrimoni públic del sòl.

249. Altres béns i drets del patrimoni públic del sòl.

Béns i drets integrants del patrimoni públic del sòl, tant si aquest és gestionat per l'entitat local com per un organisme públic dependent d'aquesta.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Patrimoni públic del sòl».

El seu moviment és el següent:

a) S'han de carregar amb abonament a:

a.1) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o el compte 784, «Treballs efectuats per al patrimoni públic del sòl», pel preu d'adquisició o cost de producció, així com pels lliuraments en efectiu als proveïdors.

a.2) El subcompte 7461, «Aprofitament urbanístic corresponent a l'Administració», per l'aprofitament urbanístic corresponent a l'Administració.

a.3) El compte 940 «Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda», per les adquisicions a títol gratuït.

a.4) Els comptes que corresponguin del subgrup 21, «Immobilitzacions materials», i si s'escau, el compte 284, «Amortització acumulada del patrimoni públic del sòl», i el 293, «Deteriorament de valor del patrimoni públic del sòl», a través dels seus divisionaris, per la incorporació de béns de l'immobilitzat material al patrimoni públic del sòl.

b) S'han d'abonar a càrrec de:

b.1) El compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», per les alienacions i si s'escau, els comptes 284, «Amortització acumulada del patrimoni públic del sòl», i 293 «Deteriorament de valor del patrimoni públic del sòl».

Al mateix temps s'ha de carregar el compte 673, «Pèrdues procedents del patrimoni públic del sòl», o s'ha d'abonar el compte 773, «Beneficis procedents del patrimoni públic del sòl», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) El compte 651, «Subvencions», per les cessions a títol gratuït.

b.3) Els comptes que corresponguin del subgrup 21, «Immobilitzacions materials», i si s'escau, el compte 284, «Amortització acumulada del patrimoni públic del sòl», i el 293, «Deteriorament de valor del patrimoni públic del sòl», a través dels seus divisionaris, per la desafectació de béns del patrimoni públic del sòl.

240. Terrenys del patrimoni públic del sòl.

Terrenys integrants del patrimoni públic del sòl.

241. Construccions del patrimoni públic del sòl.

Edificacions en general, integrants del patrimoni públic del sòl.

243. Adaptació de terrenys del patrimoni públic del sòl.

Treballs d'adaptació, al tancament de l'exercici, efectuats amb anterioritat a la posada en condicions de funcionament dels terrenys que formen part del patrimoni públic del sòl.

244. Construccions en curs del patrimoni públic del sòl.

Treballs de construcció, al tancament de l'exercici, efectuats amb anterioritat a la posada en condicions de funcionament de les construccions que formen part del patrimoni públic del sòl.

248. Avançaments per a béns i drets del patrimoni públic del sòl.

Lliuraments a proveïdors i altres subministradors de béns integrants del patrimoni públic del sòl, normalment en efectiu, en concepte d' «a compte» de subministraments o de treballs futurs.

249. Altres béns i drets del patrimoni públic del sòl.

Qualsevol altres béns i drets integrants del patrimoni públic del sòl no inclosos en els altres comptes d'aquest subgrup.

25. Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

250. Participacions a llarg termini en entitats del grup.

2500. En entitats de dret públic.

2501. En societats mercantils.

2502. En altres entitats.

251. Participacions a llarg termini en entitats multigrup i associades.

2510. En entitats de dret públic.

2511. En societats mercantils i societats cooperatives.

2512. En altres entitats.

252. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

2520. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment.

2521. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades disponibles per a la venda.

253. Crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades.

255. Interessos a llarg termini d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

257. Fiances constituïdes a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

258. Dipòsits constituïts a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

259. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades el venciment o la data esperada d'alienació de les quals s'hagi de produir en un termini superior a un any, incloses les que per la seva naturalesa hagin de figurar en altres subgrups d'aquest grup. També s'inclouen en aquest subgrup les fiances i els dipòsits a llarg termini constituïts amb aquestes entitats.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç, a l'epígraf V, «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades».

La part de les inversions a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades el venciment o la data esperada d'alienació de les quals s'hagi de produir a curt termini ha

de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representi la inversió a llarg termini el venciment o la data esperada d'alienació de la qual no sigui superior a un any als comptes corresponents del subgrup 53, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

250. Participacions a llarg termini en entitats del grup.

Inversions en drets sobre el patrimoni net d'entitats del grup, la data esperada d'extinció de les quals sigui superior a l'any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

2500. En entitats de dret públic.

a) S'ha de carregar:

a.1) Per l'aportació patrimonial efectuada, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Pel valor raonable del bé aportat en adscripció a organismes públics dependents, amb abonament al compte corresponent del bé adscrit. Al mateix temps, s'ha de registrar el resultat que es produeixi per la diferència, si s'escau, entre el valor raonable del bé adscrit i el seu valor comptable en el compte del subgrup 67, «Pèrdues procedents d'actius no corrents, altres despeses de gestió ordinària i despeses excepcionals», o 77, «Beneficis procedents d'actius no corrents, altres ingressos de gestió ordinària i ingressos excepcionals», que correspongui segons la naturalesa del bé adscrit.

a.3) En cas d'aportació no dinerària, pel valor raonable del bé aportat, amb abonament al compte del bé corresponent. Al mateix temps, s'ha de registrar el resultat que es produeixi, si s'escau, per la diferència entre el valor raonable del bé aportat i el seu valor comptable en el compte del subgrup 67, «Pèrdues procedents d'actius no corrents, altres despeses de gestió ordinària i despeses excepcionals», o 77, «Beneficis procedents d'actius no corrents, altres ingressos de gestió ordinària i ingressos excepcionals», que correspongui segons la naturalesa del bé aportat.

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les devolucions d'aportacions, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades» pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Per la reversió dels béns aportats en adscripció a organismes públics dependents, a càrrec del compte corresponent del bé.

Al mateix temps, s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», per la diferència entre el valor raonable del bé que reverteix i el valor comptable de la participació, segons el seu signe.

2501. En societats mercantils.

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o a la compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», i, si s'escau, al compte 259,

«Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) En cas de béns aportats en adscripció, pel valor raonable de la participació rebuda o, si aquest no està disponible, pel valor raonable del bé aportat, amb abonament al compte del bé corresponent. Al mateix temps, s'ha de registrar el resultat que es produeixi, si s'escau, per la diferència entre el valor raonable de la participació rebuda, o el valor raonable del bé aportat, i el seu valor comptable en el compte del subgrup 67, «Pèrdues procedents d'actius no corrents, altres despeses de gestió ordinària i despeses excepcionals», o 77, «Beneficis procedents d'actius no corrents, altres ingressos de gestió ordinària i ingressos excepcionals», que correspongui segons la naturalesa del bé adscrit.

a.4) En cas d'aportació no dinerària, pel valor raonable de la participació rebuda o, si aquest no està disponible, pel valor raonable del bé aportat, amb abonament al compte del bé corresponent. Al mateix temps, s'ha de registrar el resultat que es produeixi, si s'escau, per la diferència entre el valor raonable de la participació rebuda, o el valor raonable del bé aportat, i el valor comptable del bé aportat.

a.5) Quan una participació anterior passi a ser una participació en entitat del grup, multigrup i associada, amb abonament al compte 260, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni».

a.6) Quan l'import recuperable sigui superior al valor comptable i hi hagi ajustos valoratius per reduccions de valor previs a ser entitat del grup, multigrup i associades, per la diferència entre tots dos valors amb el límit dels ajustos valoratius negatius previs, amb abonament al compte 991, «Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i, si s'escau, del 259, «Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades».

Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Per la reversió dels béns aportats en adscripció, a càrrec del compte corresponent del bé.

Al mateix temps, s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», per la diferència entre el valor raonable del bé que reverteix i el valor comptable de la participació, segons el seu signe.

b.3) Quan una participació en una entitat del grup, multigrup i associades deixi de tenir aquesta qualificació, a càrrec del compte 260, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni», pel seu valor raonable. Al mateix temps, per la diferència entre el valor raonable i el valor comptable, s'ha de carregar el compte 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», o s'ha d'abonar el compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», segons el seu signe.

b.4) Per l'import del deteriorament fins al límit dels augments valoratius registrats en el patrimoni net previs a ser entitat del grup, multigrup i associada, a càrrec del compte 891, «Deteriorament de participacions en entitats del grup, multigrup i associades».

2502. En altres entitats.

a) S'ha de carregar:

a.1) Per l'aportació patrimonial efectuada, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) En cas d'aportació no dinerària, pel valor raonable de la participació rebuda o, si aquest no està disponible, pel valor raonable del bé aportat, amb abonament al compte del bé corresponent. Al mateix temps, s'ha de registrar el resultat que es produeixi, si s'escau, per la diferència entre el valor raonable de la participació rebuda, o el valor raonable del bé aportat, i el valor comptable del bé aportat.

b) S'ha d'abonar per les devolucions d'aportacions a càrrec generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades» pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

251. Participacions a llarg termini en entitats multigrup i associades.

Inversions en drets sobre el patrimoni net d'entitats multigrup i associades, la data esperada d'extinció de les quals sigui superior a l'any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

2510. En entitats de dret públic.

a) S'ha de carregar:

a.1) Per l'aportació patrimonial efectuada, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Pel valor raonable del bé aportat en adscripció a organismes públics dependents, amb abonament al compte corresponent del bé adscrit. Al mateix temps, s'ha de registrar el resultat que es produeixi per la diferència, si s'escau, entre el valor raonable del bé adscrit i el seu valor comptable en el compte del subgrup 67, «Pèrdues procedents d'actius no corrents, altres despeses de gestió ordinària i despeses excepcionals», o 77, «Beneficis procedents d'actius no corrents, altres ingressos de gestió ordinària i ingressos excepcionals», que correspongui segons la naturalesa del bé adscrit.

a.3) En cas d'aportació no dinerària, pel valor raonable del bé aportat, amb abonament al compte del bé corresponent. Al mateix temps, s'ha de registrar el resultat que es produeixi, si s'escau, per la diferència entre el valor raonable del bé aportat i el seu valor comptable en el compte del subgrup 67, «Pèrdues procedents d'actius no corrents, altres despeses de gestió ordinària i despeses excepcionals», o 77, «Beneficis procedents d'actius no corrents, altres ingressos de gestió ordinària i ingressos excepcionals», que correspongui segons la naturalesa del bé aportat.

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les devolucions d'aportacions, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades» pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Per la reversió dels béns aportats en adscripció, a càrrec del compte corresponent del bé.

Al mateix temps, s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», per la diferència entre el

valor raonable del bé que reverteix i el valor comptable de la participació, segons el seu signe.

2511. En societats mercantils i societats cooperatives.

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o a la compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», i, si s'escau, al compte 259, «Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) En cas d'aportació no dinerària, pel valor raonable de la participació rebuda o, si aquest no està disponible, pel valor raonable del bé aportat, amb abonament al compte del bé corresponent. Al mateix temps, s'ha de registrar el resultat que es produeixi, si s'escau, per la diferència entre el valor raonable de la participació rebuda, o el valor raonable del bé aportat, i el valor comptable del bé aportat.

a.4) Quan una participació anterior passi a ser una participació en entitat del grup, multigrup i associada, amb abonament al compte 260, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni».

a.5) Quan l'import recuperable sigui superior al valor comptable i hi hagi ajustos valoratius per reduccions de valor previs a ser entitat del grup, multigrup i associades, per la diferència entre tots dos valors amb el límit dels ajustos valoratius negatius previs, amb abonament al compte 991, «Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i, si s'escau, del 259, «Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades».

Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Quan una participació en una entitat del grup, multigrup i associades deixi de tenir aquesta qualificació, a càrrec del compte 260, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni», pel seu valor raonable. Al mateix temps, per la diferència entre el valor raonable i el valor comptable, s'ha de carregar el compte 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», o s'ha d'abonar el compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», segons el seu signe.

b.3) Per l'import del deteriorament fins al límit dels augments valoratius registrats en el patrimoni net previs a ser entitat del grup, multigrup i associada, a càrrec del compte 891, «Deteriorament de participacions en entitats del grup, multigrup i associades».

2512. En altres entitats.

a) S'ha de carregar:

a.1) Per l'aportació patrimonial efectuada, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) En cas d'aportació no dinerària, pel valor raonable de la participació rebuda o, si aquest no està disponible, pel valor raonable del bé aportat, amb abonament al compte del bé corresponent. Al mateix temps, s'ha de registrar el resultat que es produeixi, si s'escau, per la diferència entre el valor raonable de la participació rebuda, o el valor raonable del bé aportat, i el valor comptable del bé aportat.

b) S'ha d'abonar per les devolucions d'aportacions a càrrec generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades» pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

252. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

Inversions en obligacions, bons o altres valors representatius de deute, inclosos els que fixen el seu rendiment en funció d'índexs o sistemes anàlegs, emesos per entitats del grup, multigrup i associades, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals sigui superior a un any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

2520. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment.

Recull les inversions en valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup o associades que hagin estat classificades en la categoria d'inversions mantingudes fins al venciment, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals sigui superior a un any.

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, pel preu d'adquisició, exclosos els interessos explícits meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió, amb abonament al subcompte 7631, «Ingressos de valors representatius de deutes d'entitats del grup, multigrup i associades». Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

a.4) Per la reclassificació des de la categoria de disponible per a la venda, amb abonament al subcompte 2521, «Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades disponibles per a la venda».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per l'alienació, l'amortització anticipada o la baixa de l'actiu dels valors, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6661, «Pèrdues en valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades a cost amortitzat», o s'ha d'abonar el subcompte 7661, «Beneficis en valors representatius de deutes d'entitats del grup, multigrup i associades a cost amortitzat», pels possibles resultats, negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Per la reclassificació a la categoria de disponible per a la venda, a càrrec del subcompte 2521, «Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades disponibles per a la venda».

c) S'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec, als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor de la inversió al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

2521. Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades disponibles per a la venda.

Recull les inversions en valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades no classificats en altres categories, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals sigui superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, pel preu d'adquisició, exclosos els interessos meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió, amb abonament al subcompte 7631, «Ingressos de valors representatius de deutes d'entitats del grup, multigrup i associades». Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

a.4) Per la reclassificació des de la categoria d'inversió mantinguda a venciment, amb abonament al subcompte 2520, «Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment».

a.5) En el moment del registre del deteriorament de valor, per les variacions negatives del valor raonable imputades prèviament al patrimoni net, amb abonament en el compte 902, «Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per l'alienació, l'amortització anticipada o la baixa de l'actiu dels valors, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b.2) Per la reclassificació a la categoria d'inversió mantinguda a venciment, a càrrec del subcompte 2520, «Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», i 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», per les variacions en el seu valor raonable, excepte la part corresponent a les diferències de canvi associades al cost amortitzat, que s'han de registrar en els comptes 668, «Diferències negatives de canvi», o 768, «Diferències positives de canvi», segons el seu signe, i excepte la part corresponent als interessos meritats.

253. Crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades.

Inversions a llarg termini en préstecs i altres crèdits que no es derivin de les operacions habituals de l'entitat, inclosos els derivats d'alienacions d'immobilitzat, concedits a entitats del grup, multigrup i associades, amb venciment superior a un any.

El moviment del compte és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) Per l'import dels crèdits esmentats, exclosos els interessos que si s'escau s'hagin acordat, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o en el cas d'alienació d'immobilitzat, als comptes d'immobilitzat corresponents.

A més, en el cas de crèdits concedits amb interessos subvencionats, s'ha d'abonar aquest compte a càrrec del compte 651, «Subvencions», per la diferència entre l'import lliurat i el valor raonable del crèdit, d'acord amb els criteris de la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió, amb abonament al subcompte 7632, «Ingressos de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades». Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

a.4) Per l'anul·lació del dret pressupostari en el cas de drets a cobrar procedents d'anul·lacions per ajornament i fraccionament, amb abonament als comptes 433, «Drets anul·lats de pressupost corrent», o 434, «Drets anul·lats de pressupostos tancats», a través dels seus divisionaris.

b) S'ha d'abonar:

b.1) Pel reintegrament anticipat total o parcial o baixa en l'actiu, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i del subcompte 6670, «Pèrdues de crèdits incobrables. Amb entitats del grup, multigrup i associades», en cas de pèrdues per insolvències, sempre que no s'hagi registrat prèviament la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Per la cancel·lació anticipada del dret de cobrament, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b.3) En el cas de drets a cobrar procedents d'anul·lacions per ajornament i fraccionament, per la part del dret que tingui venciment a curt termini, a càrrec del compte 443, «Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament»,

255. Interessos a llarg termini d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

Interessos a cobrar, amb venciment superior a un any, de valors representatius de deute i de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) El subcompte 7631, «Ingressos de valors representatius de deutes d'entitats del grup, multigrup i associades», pels interessos meritats de valors representatius de deute.

a.2) El subcompte 7632, «Ingressos de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades», pels interessos meritats de crèdits.

a.3) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», a la subscripció o compra dels valors, per l'import dels interessos meritats amb venciment en exercicis posteriors.

b) S'ha d'abonar en els casos d'alienació o amortització anticipada dels valors o dels crèdits, de reintegrament anticipat, total o parcial, dels crèdits i en general de baixa de l'actiu, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor dels interessos al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

257. Fiances constituïdes a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Efectiu lliurat a entitats del grup, multigrup i associades, com a garantia del compliment d'una obligació, a termini superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, a la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) El compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents» a la cancel·lació anticipada, segons que correspongui.

b.2) El compte 678, «Despeses excepcionals», per incompliment de l'obligació afirmada que determini pèrdues en la fiança.

258. Dipòsits constituïts a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Efectiu lliurat a entitats del grup, multigrup i associades, en concepte de dipòsit irregular, a termini superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, a la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha d'abonar, a la cancel·lació anticipada, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons que correspongui.

259. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre participacions en el patrimoni net d'entitats del grup, multigrup i associades, quan tinguin la consideració d'inversions financeres a llarg termini.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç, i minorar la partida en què es reflecteixin les participacions corresponents.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a l'adquisició o subscripció de les participacions, per l'import pendent de desemborsar, a càrrec del divisionari corresponent del compte 250, «Participacions a llarg termini en entitats del grup», o del divisionari corresponent del compte 251, «Participacions a llarg termini en entitats multigrup i associades», segons correspongui.

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels desemborsaments que es vagin exigint, amb abonament al subcompte 4002, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades».

b.2) Quan s'alienin les participacions no desemborsades totalment, amb abonament al divisionari corresponent del compte 250, «Participacions a llarg termini en entitats del grup», o al divisionari corresponent del compte 251, «Participacions a llarg termini en entitats multigrup i associades», segons correspongui.

b.3) Amb abonament al compte 539, «Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», quan es reclassifiqui a curt termini la inversió financera.

- 26. Altres inversions financeres a llarg termini.
- 260. Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni.
- 261. Valors representatius de deute a llarg termini.
- 2610. Valors representatius de deute a llarg termini mantinguts a venciment.
- 2611. Valors representatius de deute a llarg termini disponibles per a la venda.
- 262. Crèdits a llarg termini.
- 2620. Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat.
- 2621. Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament.
- 2629. Altres crèdits a llarg termini.
- 263. Actius per derivats financers a llarg termini.
- 2630. Actius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura.
- 2631. Actius per altres derivats financers a llarg termini.
- 264. Crèdits a llarg termini al personal.
- 266. Interessos a llarg termini de valors representatius de deute.
- 267. Interessos a llarg termini de crèdits.
- 268. Imposicions a llarg termini.
- 269. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini.

Inversions financeres, qualssevol que sigui la seva forma d'instrumentació, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals sigui superior a un any, no relacionades amb entitats del grup, multigrup i associades, inclosos els interessos meritats amb venciment superior a un any.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç a l'epígraf VI, «Inversions financeres a llarg termini».

La part de les inversions a llarg termini el venciment o la data esperada d'alienació de les quals no sigui superior a un any ha de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representi la inversió a llarg termini amb venciment o data esperada d'alienació a curt termini, inclosos si s'escau els interessos meritats, als comptes corresponents del subgrup 54, «Inversions financeres a curt termini».

- 260. Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni.

Inversions en drets sobre el patrimoni net, accions amb cotització o sense en un mercat regulat o altres valors, de societats mercantils, classificades en la categoria actius financers disponibles per a la venda, que no s'esperen alienar o extingir en un termini inferior a un any.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», i, si s'escau, al compte 269, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) En cas d'aportació no dinerària, pel valor raonable de la participació rebuda o, si aquest no està disponible, pel valor raonable del bé aportat, amb abonament al compte del bé corresponent.

a.4) Quan una participació en una entitat del grup, multigrup o associada deixi de tenir aquesta qualificació, pel seu valor raonable, amb abonament al corresponent compte divisionari del compte 250, «Participacions a llarg termini en entitats del grup», o del compte 251, «Participacions a llarg termini en entitats multigrup i associades». Al mateix temps, per la diferència entre el valor raonable i el valor comptable, s'ha de carregar el compte 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», o s'ha d'abonar el compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», segons el seu signe.

a.5) Per la reversió del deteriorament, amb abonament al compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i, si hi ha desemborsaments pendents, a càrrec del compte 269, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini».

A més, en el cas de participacions valorades al cost, s'ha de carregar el subcompte 6651, «Pèrdues en inversions en instruments de patrimoni valorats a cost», o s'ha d'abonar el subcompte 7651, «Beneficis en inversions en instruments de patrimoni valorats a cost», pels possibles resultats derivats de l'operació.

b.2) Quan una participació passi a ser participació en entitat del grup, multigrup i associada, a càrrec del divisionari corresponent del compte 250, «Participacions a llarg termini en entitats del grup» o del compte 251, «Participacions a llarg termini en entitats multigrup i associades».

b.3) Quan s'hagi acordat l'alienació de la participació, a càrrec del subcompte 5400, «Inversions a curt termini en instruments de patrimoni disponibles per a la venda», pel seu traspàs a curt termini.

b.4) Per l'import del deteriorament estimat a càrrec del subcompte 6963, «Pèrdues per deteriorament de participacions en el patrimoni net d'altres entitats».

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions del seu valor raonable al final de l'exercici i en la cancel·lació, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», i 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

261. Valors representatius de deute a llarg termini.

Inversions en obligacions, bons o altres valors representatius de deute, inclosos els que fixen el seu rendiment en funció d'índexs o sistemes anàlegs, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals sigui superior a un any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

2610. Valors representatius de deute a llarg termini mantinguts a venciment.

Recull les inversions en valors representatius de deute que hagin estat classificades en la categoria d'inversions mantingudes fins al venciment, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals sigui superior a un any.

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, pel preu d'adquisició, exclosos els interessos explícits meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió, amb abonament al compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute». Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

a.4) Per la reclassificació des de la categoria de disponible per a la venda, amb abonament al subcompte 2611, «Valors representatius de deute a llarg termini disponibles per a la venda».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per l'alienació, l'amortització anticipada o la baixa de l'actiu dels valors, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6650, «Pèrdues en inversions financeres a cost amortitzat», o s'ha d'abonar el subcompte 7650, «Beneficis en inversions financeres a cost amortitzat», pels possibles resultats, negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Per la reclassificació a la categoria de disponible per a la venda, a càrrec del subcompte 2611, «Valors representatius de deute a llarg termini disponibles per a la venda».

c) S'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec, als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor de la inversió al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

2611. Valors representatius de deute a llarg termini disponibles per a la venda.

Recull les inversions en valors representatius de deute no classificats en altres categories, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals sigui superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, pel preu d'adquisició, exclosos els interessos meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió, amb abonament al compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute». Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

a.4) Per la reclassificació des de la categoria d'inversió mantinguda a venciment, amb abonament al subcompte 2610, «Valors representatius de deute a llarg termini mantinguts a venciment».

a.5) En el moment del registre del deteriorament de valor, per les variacions negatives del valor raonable imputades prèviament al patrimoni net, amb abonament en el compte 902, «Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per l'alienació, l'amortització anticipada o la baixa de l'actiu dels valors, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b.2) Per la reclassificació a la categoria d'inversió mantinguda a venciment, a càrrec del subcompte 2610, «Valors representatius de deute a llarg termini mantinguts a venciment».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», i 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», per les variacions en el seu valor raonable, excepte la part corresponent a les diferències de canvi associades al cost amortitzat, que s'han de registrar en els comptes 668, «Diferències negatives de canvi», o 768, «Diferències positives de canvi», segons el seu signe, i excepte la part corresponent als interessos meritats.

262. Crèdits a llarg termini.

Préstecs i altres crèdits concedits a tercers amb venciment superior a un any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

2620. Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat.

Crèdits a tercers el venciment dels quals sigui superior a un any, amb origen en operacions d'alienació d'immobilitzat.

a) S'ha de carregar:

a.1) Per l'import dels crèdits esmentats, exclosos els interessos que si s'escau s'hagin acordat, amb abonament als comptes d'immobilitzat corresponents.

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió, amb abonament al subcompte 7620, «Ingressos de crèdits». Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha d'abonar, pel reintegrament anticipat total o parcial o baixa en l'actiu, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i del subcompte 6671, «Pèrdues de crèdits incobrables. Amb altres entitats», en cas de pèrdues per insolvències per a les quals no s'hagi registrat prèviament la correcció valorativa per deteriorament.

2621. Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament.

Recull drets a cobrar amb venciment a llarg termini procedents d'anul·lacions per ajornament i fraccionament de drets reconeguts en els comptes 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, per l'anul·lació del dret pressupostari, amb abonament als comptes 433, «Drets anul·lats de pressupost corrent», o 434, «Drets anul·lats de pressupostos tancats», a través dels seus divisionaris.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) El compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», per la cancel·lació anticipada del dret de cobrament.

b.2) El compte 443, «Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament», per la part del dret que tingui venciment a curt termini.

2629. Altres crèdits a llarg termini.

Préstecs i altres crèdits concedits no inclosos en els comptes anteriors.
El seu moviment, generalment, és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) A la formalització del crèdit, per l'import d'aquest, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

A més, en el cas de crèdits concedits amb interessos subvencionats, s'ha d'abonar aquest compte a càrrec del compte 651, «Subvencions», per la diferència entre l'import lliurat i el valor raonable del crèdit, d'acord amb els criteris de la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió, amb abonament al subcompte 7620, «Ingressos de crèdits». Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha d'abonar, pel reintegrament anticipat total o parcial o baixa en l'actiu, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i del subcompte 6671, «Pèrdues de crèdits incobrables. Amb altres entitats», en cas de pèrdues per insolvències.

263. Actius per derivats financers a llarg termini.

Import corresponent a les operacions amb derivats financers amb valoració favorable per a l'entitat, el venciment de les quals o la data en què s'esperen liquidar sigui superior a un any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

2630. Actius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura.

Recull la valoració favorable per a l'entitat dels derivats financers designats instruments de cobertura d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables».

a) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes, si s'escau, en el moment de la contractació, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b) S'ha d'abonar per l'import rebut en el moment de la liquidació, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, als subcomptes 7645, «Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura», i 6645, «Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura», respectivament, a través del divisionari que correspongui, quan segons la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i la variació esmentada s'hagi d'imputar al compte del resultat economicopatrimonial de l'exercici.

d) S'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec, als comptes 910, «Beneficis per cobertures», i 810, «Pèrdues per cobertures», respectivament, per la variació del valor raonable de l'instrument derivat que s'hagi determinat com a cobertura eficaç, quan el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i s'hagi d'imputar aquesta variació al compte del resultat econòmic patrimonial d'exercicis posteriors o al valor inicial de la partida coberta.

2631. Actius per altres derivats financers a llarg termini.

Recull la valoració favorable per a l'entitat de derivats financers als quals no s'apliqui la comptabilitat de cobertures.

a) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes, si s'escau, en el moment de la contractació, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b) S'ha d'abonar per l'import rebut en el moment de la liquidació, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, als subcomptes 7646, «Beneficis en altres derivats financers», o 6646, «Pèrdues en altres derivats financers», respectivament.

264. Crèdits a llarg termini al personal.

Crèdits concedits al personal de l'entitat, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al subcompte 2629, «Altres crèdits a llarg termini».

266. Interessos a llarg termini de valors representatius de deute.

Interessos a cobrar, amb venciment superior a un any, de valors representatius de deute.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) El compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute», pels interessos meritats.

a.2) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», a la subscripció o compra dels valors, per l'import dels interessos meritats amb venciment en exercicis posteriors.

b) S'ha d'abonar en els casos d'alienació o amortització anticipada de valors i en general de baixa de l'actiu, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor dels interessos al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

267. Interessos a llarg termini de crèdits.

Interessos a cobrar, amb venciment superior a un any, de crèdits.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pels interessos meritats, amb abonament al subcompte 7620, «Ingressos de crèdits».

b) S'ha d'abonar en els casos de reintegrament anticipat, total o parcial, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

268. Imposicions a llarg termini.

Saldos favorables en bancs i institucions de crèdit formalitzats per mitjà d'un compte a termini o similars, amb venciment superior a un any i d'acord amb les condicions que regeixen per al sistema financer. També s'han d'incloure, amb el degut desenvolupament

en subcomptes, els interessos a cobrar, amb venciment superior a un any, de les imposicions a termini.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) A la formalització, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Pels interessos meritats, amb abonament al compte 7620, «Ingressos de crèdits».

b) S'ha d'abonar, a la cancel·lació de la imposició, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

269. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini.

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre participacions en el patrimoni net de societats mercantils, quan es tracti d'inversions financeres a llarg termini.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç, i minorar la partida en què es reflecteixin les participacions corresponents.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a l'adquisició o subscripció de les participacions, per l'import pendent de desemborsar, a càrrec del compte 260, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni».

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels desemborsaments que es vagin exigint, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.2) Quan s'alienin les participacions no desemborsades totalment, amb abonament al compte 260, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni».

b.3) Amb abonament al compte 549, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini», quan es reclassifiqui a curt termini la inversió financera.

27. Fiances i dipòsits constituïts a llarg termini.

270. Fiances constituïdes a llarg termini.

275. Dipòsits constituïts a llarg termini.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç, a l'epígraf VI, «Inversions financeres a llarg termini».

La part de fiances i dipòsits constituïts a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin les fiances i els dipòsits constituïts a llarg termini amb venciment a curt termini als comptes corresponents del subgrup 56, «Fiances i dipòsits rebuts i constituïts a curt termini i ajustos per periodificació».

270. Fiances constituïdes a llarg termini.

Efectiu lliurat com a garantia del compliment d'una obligació, a termini superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, a la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a

comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) El compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», a la cancel·lació anticipada, segons que correspongui.

b.2) El compte 678, «Despeses excepcionals», per incompliment de l'obligació afermada que determini pèrdues en la fiança.

275. Dipòsits constituïts a llarg termini.

Efectiu lliurat en concepte de dipòsit irregular, a termini superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, a la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha d'abonar, a la cancel·lació anticipada, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons que correspongui.

28. Amortització acumulada de l'immobilitzat.

280. Amortització acumulada de l'immobilitzat intangible.

2800. Amortització acumulada d'inversió en recerca.

2801. Amortització acumulada d'inversió en desenvolupament.

2803. Amortització acumulada de propietat industrial i intel·lectual.

2806. Amortització acumulada d'aplicacions informàtiques.

2807. Amortització acumulada d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedits.

2809. Amortització acumulada d'altre immobilitzat intangible.

281. Amortització acumulada de l'immobilitzat material.

2810. Amortització acumulada de terrenys i béns naturals.

2811. Amortització acumulada de construccions.

2812. Amortització acumulada d'infraestructures.

2813. Amortització acumulada de béns del patrimoni històric.

2814. Amortització acumulada de maquinària i utilitatge.

2815. Amortització acumulada d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.

2816. Amortització acumulada de mobiliari.

2817. Amortització acumulada d'equips per a processos d'informació.

2818. Amortització acumulada d'elements de transport.

2819. Amortització acumulada d'altre immobilitzat material.

282. Amortització acumulada d'inversions immobiliàries.

2820. Amortització acumulada d'inversions en terrenys.

2821. Amortització acumulada d'inversions en construccions.

284. Amortització acumulada del patrimoni públic del sòl.

2840. Amortització acumulada de terrenys del patrimoni públic del sòl.

2841. Amortització acumulada de construccions del patrimoni públic del sòl.

2849. Amortització acumulada d'altres béns i drets del patrimoni públic del sòl.

Expressió comptable de la distribució sistemàtica al llarg de la vida útil, de la depreciació de les inversions en immobilitzat, de les inversions immobiliàries i el patrimoni públic del sòl.

Els comptes d'aquest subgrup funcionen a través dels seus divisionaris i han de minorar la partida d'actiu no corrent del balanç en què figuri el corresponent element patrimonial.

280. Amortització acumulada de l'immobilitzat intangible.

Import acumulat de les correccions valoratives per la depreciació de l'immobilitzat intangible efectuades d'acord amb un pla sistemàtic.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per la dotació anual, generalment a càrrec del compte 680, «Amortització de l'immobilitzat intangible», i si s'escau, del compte 821, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions».

b) S'ha de carregar quan s'alieni l'immobilitzat intangible o es produeixi la baixa en l'inventari per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 20, «Immobilitzacions intangibles».

281. Amortització acumulada de l'immobilitzat material.

Import acumulat de les correccions valoratives per la depreciació de l'immobilitzat material efectuades d'acord amb un pla sistemàtic.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per la dotació anual, a càrrec, generalment, del compte 681, «Amortització de l'immobilitzat material», i si s'escau, del compte 821, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions».

b) S'ha de carregar quan s'alieni l'immobilitzat material o es produeixi la baixa en l'inventari per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 21, «Immobilitzacions materials».

282. Amortització acumulada d'inversions immobiliàries.

Import acumulat de les correccions valoratives per la depreciació de les inversions immobiliàries efectuades d'acord amb un pla sistemàtic.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per la dotació anual, a càrrec, generalment, del compte 682, «Amortització de les inversions immobiliàries», i si s'escau, del compte 821, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions».

b) S'ha de carregar quan s'alieni la inversió immobiliària o es produeixi la baixa en l'inventari per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 22, «Inversions immobiliàries».

284. Amortització acumulada del patrimoni públic del sòl.

Import acumulat de les correccions valoratives per la depreciació del patrimoni públic del sòl, efectuades d'acord amb un pla sistemàtic.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per la dotació anual, a càrrec, generalment, del compte 684, «Amortització del patrimoni públic del sòl», i si s'escau, del compte 821, «Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions».

b) S'ha de carregar quan s'alieni el patrimoni públic del sòl o es produeixi la baixa en l'inventari per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 24, «Patrimoni públic del sòl».

- 29. Deteriorament de valor d'actius no corrents.
- 290. Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible.
 - 2903. Deteriorament de valor de propietat industrial i intel·lectual.
 - 2906. Deteriorament de valor d'aplicacions informàtiques.
 - 2907. Deteriorament de valor d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o ceditos.
 - 2909. Deteriorament de valor d'altre immobilitzat intangible.
- 291. Deteriorament de valor de l'immobilitzat material.
 - 2910. Deteriorament de valor de terrenys i béns naturals.
 - 2911. Deteriorament de valor de construccions.
 - 2912. Deteriorament de valor d'infraestructures.
 - 2913. Deteriorament de valor de béns del patrimoni històric.
 - 2914. Deteriorament de valor de maquinària i utilitatge.
 - 2915. Deteriorament de valor d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
 - 2916. Deteriorament de valor de mobiliari.
 - 2917. Deteriorament de valor d'equips per a processos d'informació.
 - 2918. Deteriorament de valor d'elements de transport.
 - 2919. Deteriorament de valor d'altre immobilitzat material.
- 292. Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries.
 - 2920. Deteriorament de valor d'inversions en terrenys.
 - 2921. Deteriorament de valor d'inversions en construccions.
- 293. Deteriorament de valor del patrimoni públic del sòl.
 - 2930. Deteriorament de valor de terrenys del patrimoni públic del sòl.
 - 2931. Deteriorament de valor de construccions del patrimoni públic del sòl.
 - 2939. Deteriorament de valor d'altres béns i drets del patrimoni públic del sòl.
- 294. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 2940. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en entitats de dret públic del grup, multigrup i associades.
 - 2941. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en societats mercantils i societats cooperatives del grup, multigrup i associades.
 - 2942. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en altres entitats del grup, multigrup i associades.
- 295. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.
 - 2950. Deteriorament de valor de valors mantinguts a venciment d'entitats del grup, multigrup i associades.
 - 2951. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda d'entitats del grup, multigrup i associades.
- 296. Deteriorament de valor de crèdits i altres inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.
 - 2960. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades.
 - 2961. Deteriorament de fiances constituïdes a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

2962. Deteriorament de dipòsits constituïts a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

297. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini.

2970. Deteriorament de valor de valors mantinguts a venciment.

2971. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda.

298. Deteriorament de valor de crèdits i altres inversions financeres a llarg termini.

2980. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini.

2981. Deteriorament de valor de fiances constituïdes a llarg termini.

2982. Deteriorament de valor de dipòsits constituïts a llarg termini.

2983. Deteriorament de valor de crèdits per ajornament i fraccionament a llarg termini.

299. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de l'immobilitzat material.

2990. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de terrenys i béns naturals.

2991. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de construccions.

2992. Deteriorament de valor per usdefruit cedit d'infraestructures.

2993. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de béns del patrimoni històric.

2999. Deteriorament de valor per usdefruit cedit d'altre immobilitzat material.

Expressió comptable de les correccions de valor motivades per pèrdues a causa de deterioraments de valor dels elements de l'actiu no corrent; s'hi inclouen també les pèrdues de valor per usdefruit cedit.

L'estimació d'aquestes pèrdues s'ha de fer de manera sistemàtica en el temps. En el supòsit de recuperacions de valor posteriors, en els termes que estableixen les corresponents normes de reconeixement i valoració, les correccions de valor per deteriorament reconegudes s'han de reduir fins a la seva recuperació total, quan així correspongui d'acord amb el que disposen les normes esmentades.

Els comptes d'aquest subgrup, que funcionen a través dels seus divisionaris, han de minorar en l'actiu no corrent del balanç la partida en la qual figuri el corresponent element patrimonial.

S'ha de traspasar, generalment, al subgrup 59, «Deteriorament de valor d'inversions financeres a curt termini», l'import de les correccions de valor per deteriorament de les inversions financeres que tinguin el seu venciment a curt termini.

290/291/292/293 Deteriorament de valor de...

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspongui a l'immobilitzat intangible, l'immobilitzat material, les inversions immobiliàries i el patrimoni públic del sòl.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import del deteriorament estimat que s'hagi d'imputar a resultats, a càrrec dels comptes 690, «Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat intangible», 691, «Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material», 692, «Pèrdues per deteriorament de les inversions immobiliàries», o 693, «Pèrdues per deteriorament del patrimoni públic del sòl».

b) S'han de carregar:

b.1) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 790, «Reversió del deteriorament de l'immobilitzat intangible», 791, «Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material», 792, «Reversió del deteriorament de les inversions immobiliàries», o 793, «Reversió del deteriorament del patrimoni públic del sòl».

b.2) Quan s'alieni l'immobilitzat o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 20, «Immobilitzacions intangibles», 21, «Immobilitzacions materials», 22, «Inversions immobiliàries», o 24, «Patrimoni públic del sòl».

294. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor de les participacions a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import del deteriorament estimat que s'hagi d'imputar a resultats, a càrrec dels subcomptes 6960, «Pèrdues per deteriorament de participacions en entitats de dret públic del grup, multigrup i associades», 6961, «Pèrdues per deteriorament de participacions en societats mercantils i societats cooperatives del grup, multigrup i associades», o 6962, «Pèrdues per deteriorament de participacions en altres entitats del grup, multigrup i associades», segons correspongui.

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament als subcomptes 7960, «Reversió del deteriorament de participacions en entitats de dret públic del grup, multigrup i associades», 7961, «Reversió del deteriorament de participacions en societats mercantils del grup, multigrup i associades», o 7962, «Reversió del deteriorament de participacions en altres entitats del grup, multigrup i associades», segons correspongui, quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Amb abonament al corresponent divisionari dels comptes 250, «Participacions a llarg termini en entitats del grup», o 251, «Participacions a llarg termini en entitats multigrup i associades», segons correspongui, quan s'alienin les participacions o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu.

295. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor de les inversions a llarg termini en valors representatius de deute emesos per entitats del grup, multigrup i associades.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import del deteriorament estimat que s'hagi d'imputar a resultats, a càrrec del subcompte 6970, «Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al subcompte 7970, «Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades», quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Amb abonament al corresponent divisionari del compte 252, «Valors representatius de deute a llarg termini d'entitats del grup, multigrup i associades», quan s'alienin els valors o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu.

296. Deteriorament de valor de crèdits i altres inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Correccions valoratives per deteriorament del valor de crèdits concedits i fiances i dipòsits constituïts a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Funciona a través dels seus divisionaris.

2960. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, a càrrec del subcompte 6980, «Pèrdues per deteriorament de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al subcompte 7980, «Reversió del deteriorament de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades», quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Amb abonament al compte 253, «Crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades», quan es cancel·lin anticipadament o quan es donin de baixa de l'actiu per insolvència definitiva del deutor i, en aquest últim cas, per la part de crèdit que sigui incobrable.

2961. Deteriorament de fiances constituïdes a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, a càrrec del subcompte 6981, «Pèrdues per deteriorament de fiances constituïdes en entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al subcompte 7981, «Reversió del deteriorament de fiances constituïdes en entitats del grup, multigrup i associades», quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Amb abonament al compte 257, «Fiances constituïdes a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», quan es cancel·lin anticipadament o quan es donin de baixa de l'actiu per insolvència definitiva del deutor i, en aquest últim cas, per la part de saldo que sigui incobrable.

2962. Deteriorament de dipòsits constituïts a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, a càrrec del subcompte 6982, «Pèrdues per deteriorament de dipòsits constituïts en entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al subcompte 7982, «Reversió del deteriorament de dipòsits constituïts en entitats del grup, multigrup i associades», quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Amb abonament al compte 258, «Dipòsits constituïts a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», quan es cancel·lin anticipadament o quan es donin de baixa de l'actiu per insolvència definitiva del deutor i, en aquest últim cas, per la part de saldo que sigui incobrable.

297. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini.

Correccions valoratives per deteriorament del valor d'inversions a llarg termini en valors representatius de deute emesos per entitats que no són del grup, multigrup i associades.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import del deteriorament estimat que s'hagi d'imputar a resultats, a càrrec del subcompte 6971, «Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats».

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al subcompte 7971, «Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats», quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Amb abonament al corresponent divisionari del compte 261, «Valors representatius de deute a llarg termini», quan s'alienin els valors o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu.

298. Deteriorament de valor de crèdits i altres inversions financeres a llarg termini.

Correccions valoratives per deteriorament del valor de crèdits concedits i fiances i dipòsits constituïts a llarg termini en entitats que no són del grup, multigrup i associades. Funciona a través dels seus divisionaris.

2980. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, a càrrec del subcompte 6983 «Pèrdues per deteriorament de crèdits a altres entitats».

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al subcompte 7983, «Reversió del deteriorament de crèdits a altres entitats», quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Amb abonament als comptes que corresponguin del subgrup 26, «Altres inversions financeres a llarg termini», quan es cancel·lin anticipadament o quan es donin de baixa de l'actiu per insolvència definitiva del deutor i, en aquest últim cas, per la part de crèdit que sigui incobrable.

2981. Deteriorament de valor de fiances constituïdes a llarg termini.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, a càrrec del subcompte 6984, «Pèrdues per deteriorament de fiances constituïdes en altres entitats».

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al subcompte 7984, «Reversió del deteriorament de fiances constituïdes en altres entitats», quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Amb abonament al compte 270, «Fiances constituïdes a llarg termini», quan es cancel·lin anticipadament o quan es donin de baixa de l'actiu per insolvència definitiva del deutor i, en aquest últim cas, per la part de saldo que sigui incobrable.

2982. Deteriorament de valor de dipòsits constituïts a llarg termini.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, a càrrec del subcompte 6985, «Pèrdues per deteriorament de dipòsits constituïts en altres entitats».

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al subcompte 7985, «Reversió del deteriorament de dipòsits constituïts en altres entitats», quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Amb abonament al compte 275, «Dipòsits constituïts a llarg termini», quan es cancel·lin anticipadament o quan es donin de baixa de l'actiu per insolvència definitiva del deutor i, en aquest últim cas, per la part de saldo que sigui incobrable.

2983. Deteriorament de valor de crèdits per ajornament i fraccionament a llarg termini.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, a càrrec del subcompte 6983 «Pèrdues per deteriorament de crèdits a altres entitats».

b) S'ha de carregar:

b.1) Amb abonament al subcompte 7983, «Reversió del deteriorament de crèdits a altres entitats», quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) Amb abonament al subcompte 2621, «Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament», quan es cancel·lin anticipadament o quan es donin de baixa de l'actiu per insolvència definitiva del deutor i, en aquest últim cas, per la part de crèdit que sigui incobrable.

b.3) Amb abonament al subcompte 4900, «Deteriorament de valor de crèdits. Operacions de gestió», per l'import de les correccions de valor per deteriorament dels crèdits per ajornament i fraccionament que tinguin el seu venciment a curt termini.

299. Deteriorament de valor per usdefruit cedit de l'immobilitzat material.

Import de les correccions valoratives derivades de la cessió gratuïta de l'ús d'elements de l'immobilitzat material de l'entitat a tercers per un període de temps inferior a la vida econòmica del bé cedit.

Si hi ha dificultats per a la determinació de l'usdefruit cedit es pot valorar per l'import acumulat de les quotes d'amortització que corresponguin al període de cessió.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import estimat del valor de l'usdefruit cedit del bé durant el període de la cessió a càrrec del compte 651, «Subvencions».

b) S'ha de carregar amb abonament al compte 799, «Reversió del deteriorament per l'usdefruit cedit de l'immobilitzat material», quan l'import recuperable sigui superior al valor comptable amb el límit del valor comptable si no hi ha hagut deteriorament.

Grup 3. Existències i altres actius en estat de venda

Comprèn els actius posseïts per ser venuts en el curs normal de l'explotació, en procés de producció o en forma de materials o subministraments per ser consumits en el procés de producció o en la prestació de serveis; mercaderies, primeres matèries, altres aprovisionaments, productes en curs, productes semiacabats, productes acabats, subproductes, residus i materials recuperats, així com els actius construïts o adquirits per a altres entitats i els actius en estat de venda.

Les denominacions i els codis dels comptes dels subgrups 30 a 38 són orientatius, per tant, cada entitat pot desenvolupar tants comptes com la seva activitat exigeixi.

30. Comercials.

300. Mercaderies A.

301. Mercaderies B.

Béns adquirits per l'entitat, subjecte de la comptabilitat, destinats a la venda sense que aquests experimentin cap transformació.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Existències», i només funcionen amb motiu del tancament de l'exercici.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar, al tancament de l'exercici, per l'import de l'inventari d'existències inicials, a càrrec del compte 610, «Variació d'existències de mercaderies».

b) S'han de carregar, per l'import de l'inventari d'existències al final de l'exercici que es tanca, amb abonament al compte 610, «Variació d'existències de mercaderies».

Si hi ha mercaderies en camí, propietat de l'entitat, han de figurar com a existències al tancament de l'exercici en els respectius comptes del subgrup 30, «Comercials». Aquesta regla s'ha d'aplicar igualment quan estiguin en camí productes, primeres matèries, etc., inclosos en els subgrups següents.

31. Primeres matèries.

310. Primeres matèries A.

311. Primeres matèries B.

Són les que, mitjançant elaboració o transformació, es destinen a formar part dels productes fabricats per l'entitat, subjecte de la comptabilitat.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Existències», i només funcionen amb motiu del tancament de l'exercici.

El seu moviment és anàleg al del subgrup 30, «Comercials».

32. Altres aprovisionaments.

320. Elements i conjunts incorporables.

321. Combustibles.

322. Recanvis.

325. Materials diversos.

326. Embalatges.

327. Envasos.

328. Material d'oficina.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Existències», i el seu moviment és anàleg al del subgrup 30, «Comercials».

320. Elements i conjunts incorporables.

Són els fabricats normalment fora de l'entitat i adquirits per aquesta per incorporar-los a la seva producció sense sotmetre'ls a transformació.

321. Combustibles.

Matèries energètiques susceptibles d'emmagatzematge.

322. Recanvis.

Peces destinades a ser muntades en instal·lacions, equips o màquines en substitució d'altres semblants. S'hi inclouen les que tinguin un cicle d'emmagatzematge inferior a un any.

325. Materials diversos.

Altres matèries de consum que no s'han d'incorporar al producte fabricat. En aquest compte s'ha de comptabilitzar material de diversa índole relacionat amb l'activitat de l'entitat, subjecte de la comptabilitat.

326. Embalatges.

Cobertes o embolcalls, generalment irrecuperables, 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'entitat opti per considerar que el material d'oficina adquirit durant l'exercici és objecte de consum en aquest.

33. Producció en curs.

330. Productes en curs A.

331. Productes en curs B.

Béns o serveis que, al tancament de l'exercici, estan en fase d'elaboració o transformació i que no s'hagin de registrar en els comptes dels subgrups 34, «Productes semiacabats», o 36, «Subproductes, residus i materials recuperats».

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Existències», i només funcionen amb motiu del tancament de l'exercici.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar, al tancament de l'exercici, per l'import de l'inventari d'existències inicials, a càrrec del compte 710, «Variació d'existències de productes en curs».

b) S'han de carregar, per l'import de l'inventari d'existències al final de l'exercici que es tanca, amb abonament al compte 710, «Variació d'existències de productes en curs».

34. Productes semiacabats.

340. Productes semiacabats A.

341. Productes semiacabats B.

Són els fabricats per l'entitat, subjecte de la comptabilitat, que han de ser objecte d'una transformació o elaboració abans de ser alienats o consumits.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Existències», i el seu moviment és anàleg al del subgrup 33, «Productes en curs».

35. Productes acabats.

350. Productes acabats A.

351. Productes acabats B.

En aquest subgrup es comptabilitzen els productes fabricats per l'entitat, subjecte de la comptabilitat, que es destinin al consum final o a la seva utilització per altres entitats públiques o privades.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Existències», i el seu moviment és anàleg al del subgrup 33, «Productes en curs».

36. Subproductes, residus i materials recuperats.

360. Subproductes A.

361. Subproductes B.

365. Residus A.

366. Residus B.

368. Materials recuperats A.

369. Materials recuperats B.

Subproductes: els de caràcter secundari o accessori al procés principal de fabricació.
Residus: els obtinguts inevitablement i a la vegada que els productes o subproductes, quan tinguin algun valor intrínsec i puguin ser usats o venuts.

Materials recuperats: els que, pel fet de tenir valor intrínsec, entren novament en magatzem després d'haver estat utilitzats en el procés productiu.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Existències», i el seu moviment és anàleg al del subgrup 33, «Productes en curs».

37. Actius construïts o adquirits per a altres entitats.

370. Actius construïts o adquirits per a altres entitats.

Actius adquirits per l'entitat, així com els construïts quan els ingressos i els costos derivats de la construcció no poden ser estimats amb el suficient grau de fiabilitat, amb base en el corresponent contracte, conveni, acord o norma legal, per tal que una vegada finalitzat el procés d'adquisició o construcció d'aquests es transfereixi necessàriament a una altra entitat, independentment del fet que l'entitat destinatària participi o no en el seu finançament.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Existències», i el seu moviment és anàleg al del subgrup 33, «Producció en curs».

38. Actius en estat de venda.

380. Actius en estat de venda.

El compte d'aquest subgrup ha de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf I, «Actius en estat de venda».

380. Actius en estat de venda.

Actius no financers classificats inicialment com a no corrents el valor comptable dels quals s'ha de recuperar fonamentalment a través d'una transacció de venda, en lloc de pel seu ús continuat.

El seu moviment, generalment, és el següent:

a) S'ha de carregar en el moment en què es compleixin les condicions per a la seva classificació, d'acord amb el que disposa la norma de reconeixement i valoració núm. 7, «Actius en estat de venda», amb abonament als respectius comptes d'actiu no corrent.

b) S'ha d'abonar:

b.1) En el moment en què es produeixi l'alienació o la disposició per una altra via de l'actiu no corrent a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b.2) Si l'actiu no corrent deixa de complir els requisits per a la seva classificació com a mantingut per a la venda d'acord amb el que disposa la norma de reconeixement i valoració núm. 7, «Actius en estat de venda», a càrrec dels respectius comptes de l'actiu no corrent.

39. Deteriorament de valor d'existències i altres actius en estat de venda.

390. Deteriorament de valor de mercaderies.

391. Deteriorament de valor de primeres matèries.

392. Deteriorament de valor d'altres aprovisionaments.

393. Deteriorament de valor de producció en curs.

394. Deteriorament de valor de productes semiacabats.

395. Deteriorament de valor de productes acabats.

396. Deteriorament de valor de subproductes, residus i materials recuperats.

398. Deteriorament d'actius en estat de venda.

Expressió comptable de les correccions valoratives motivades per pèrdues reversibles per deteriorament de les existències i altres actius en estat de venda.

Els comptes d'aquest subgrup han de minorar en l'actiu corrent del balanç la partida a què corresponguin.

390/.../396. Deteriorament de valor de...

Import de les pèrdues reversibles per deteriorament de les existències al tancament de l'exercici, que es posen de manifest amb motiu de l'inventari d'aquestes.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar, per la dotació que es faci en l'exercici que es tanca, a càrrec del compte 694, «Pèrdues per deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda», a través dels seus divisionaris.

b) S'han de carregar, per la dotació efectuada en l'exercici precedent, amb abonament al compte 794, «Reversió del deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda», a través dels seus divisionaris.

398. Deteriorament d'actius en estat de venda.

Expressió comptable de les correccions de valor produïdes per pèrdues reversibles dels actius en estat de venda.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'import del deteriorament, si s'escau, dels actius no corrents que es reclassifiquin a actius en estat de venda, amb abonament al compte del subgrup 29 «Deteriorament de valor d'actius no corrents» que correspongui.

a.2) Per l'import del deteriorament estimat a càrrec del subcompte 6948, «Pèrdues per deteriorament d'actius en estat de venda».

b) S'ha de carregar:

b.1) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 7948, «Reversió del deteriorament d'actius en estat de venda».

b.2) Quan s'alieni l'actiu en estat de venda o es doni de baixa per qualsevol altre motiu amb abonament al compte 380, «Actius en estat de venda».

Grup 4. Creditors i deutors

Comptes a cobrar i a pagar derivats d'operacions efectuades amb tercers, que tinguin el seu origen en la gestió ordinària de l'entitat i els comptes de les administracions públiques.

Els actius financers i els passius financers inclosos en aquest grup es classifiquen, amb caràcter general, als efectes de la seva valoració, en les categories de crèdits i partides a cobrar i dèbits i partides a pagar, respectivament.

40. Creditors pressupostaris.

400. Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent.

4000. Operacions de gestió.

4001. Altres comptes a pagar.

4002. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.

4003. Altres deutes.

401. Creditors per obligacions reconegudes. Pressupostos de despeses tancats.

- 4010. Operacions de gestió.
- 4011. Altres comptes a pagar.
- 4012. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.
- 4013. Altres deutes.

Obligacions a pagar a càrrec de l'entitat com a conseqüència de l'execució del pressupost.

- 400. Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent.

Obligacions reconegudes durant el període de vigència del pressupost a càrrec dels crèdits que hi figuren.

Funciona a través dels seus divisionaris atenent l'origen o la naturalesa de les obligacions d'acord amb el que estableixen les normes d'elaboració del balanç.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini», tret del subcompte 4002, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades», que ha de figurar a l'epígraf III, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a curt termini», i el subcompte 4003, «Altres deutes», que ha de figurar a l'epígraf II, «Deutes a curt termini».

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar, per les obligacions pressupostàries reconegudes, a càrrec de:

- a.1) Comptes del grup 1, «Finançament bàsic», en els casos, entre d'altres, de reemborsament anticipat del passiu a llarg termini, així com, si s'escau, en els de devolució anticipada de fiances i dipòsits rebuts a llarg termini.

- a.2) Comptes del grup 2, «Actiu no corrent», per les inversions efectuades en immobilitzat intangible, material, financer, inversions immobiliàries, patrimoni públic del sòl, i si s'escau, per la constitució de fiances i dipòsits a llarg termini.

- a.3) Comptes del grup 5, «Comptes financers», en els casos de reemborsament del passiu a curt termini, inversions financeres a curt termini, així com, si s'escau, la constitució de fiances i dipòsits a curt termini i la devolució de fiances i dipòsits rebuts a curt termini.

- a.4) Comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», per les compres d'existències, les despeses i les pèrdues.

- a.5) El compte 411, «Creditors per despeses meritades», quan al venciment de l'obligació s'expedeixi el corresponent acte de reconeixement i liquidació.

- a.6) El compte 413, «Creditors per operacions pendents d'aplicar a pressupost», a través dels seus divisionaris, quan es reconegui i liquidi l'obligació que ha quedat pendent d'imputar a pressupost.

- a.7) El subcompte 5584, «Lliuraments per a pagaments a justificar», pel lliurament de fons amb el caràcter de «pagaments a justificar».

En el cas de reintegraments de pagaments a justificar que s'hagin d'imputar a pressupost de despeses, l'assentament a fer ha de ser idèntic però de signe negatiu.

- a.8) El subcompte 5585, «Lliuraments per a la reposició d'avançaments de caixa fixa pendents de pagament», per reposicions d'avançaments de caixa fixa.

- a.9) El compte 634, «Ajustos negatius en la imposició indirecta», per l'import de la regularització anual.

En el cas d'anul·lació d'obligacions reconegudes l'assentament a fer ha de ser idèntic però de signe negatiu.

Així mateix, també s'ha de fer l'esmentat assentament de signe negatiu quan es produeixi la condonació d'obligacions que figurin reflectides en aquest compte, amb l'excepció que, en aquest supòsit, el compte de càrrec ha de ser en tot cas el 752, «Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics».

- b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per l'import dels pagaments efectuats en efectiu, o al compte 557, «Formalització», pels pagaments virtuals.

b.2) El compte 410, «Creditors per IVA suportat», per l'import de la regularització anual negativa de la imposició indirecta.

b.3) El compte 557, «Formalització», per l'import dels reintegraments del pressupost corrent en el moment de la seva imputació al pressupost de despeses. Aquest assentament ha de ser de signe negatiu.

La suma del seu haver indica el total d'obligacions pressupostàries reconegudes netes durant l'exercici, minorades en les possibles condonacions que s'hagin produït. La del seu deure, el total d'obligacions pressupostàries el pagament de les quals s'ha fet efectiu.

El seu saldo, creditor, recull l'import d'obligacions reconegudes pendents de pagament.

El dia 1 de gener, en l'assentament d'obertura, el saldo de cada subcompte a 31 de desembre anterior ha de formar part del saldo inicial del divisionari corresponent del compte 401, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupostos de despeses tancats». Aquest traspàs s'ha de fer directament, sense efectuar cap assentament.

401. Creditors per obligacions reconegudes. Pressupostos de despeses tancats.

Recull a 1 de gener el saldo d'obligacions reconegudes a càrrec de crèdits de pressupostos vigents en exercicis anteriors, el pagament de les quals no ha estat fet efectiu a 31 de desembre del precedent.

Funciona a través dels seus divisionaris atenent l'origen o la naturalesa de les obligacions d'acord amb el que estableixen les normes d'elaboració del balanç.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini», tret del subcompte 4012, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades», que ha de figurar a l'epígraf III, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a curt termini», i el subcompte 4013, «Altres deutes», que ha de figurar a l'epígraf II, «Deutes a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec del compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», o bé del compte de balanç al qual la despesa pressupostària s'hagi imputat, per la modificació en augment de les obligacions reconegudes en exercicis anteriors que sigui conseqüència d'errors. En el cas de modificació d'obligacions amb origen en despeses econòmiques i de poca importància relativa es pot abonar a càrrec dels comptes de despeses per naturalesa que corresponguin.

Quan la modificació de les obligacions esmentades sigui en disminució, o quan es tracti de l'anul·lació d'aquestes, aquest assentament ha de ser de signe negatiu.

Així mateix, també s'ha de fer l'esmentat assentament de signe negatiu quan es produeixi la condonació d'obligacions que figurin reflectides en aquest compte, amb l'excepció que, en aquest supòsit, el compte de càrrec ha de ser en tot cas el 752, «Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics».

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per l'import dels pagaments efectuats en efectiu, o al compte 557, «Formalització», pels pagaments virtuals.

b.2) El compte 778, «Ingressos excepcionals», per l'import de les prescripcions que s'hagin produït.

La suma del seu haver indica el total d'obligacions reconegudes a càrrec de pressupostos d'exercicis tancats el pagament de les quals no ha estat fet efectiu en

finalitzar l'exercici anterior i que no han estat anul·lades o condonades durant l'exercici. La del seu deure, el total d'obligacions de pressupostos tancats cancel·lades durant l'exercici, ja sigui per pagament, ja per prescripció.

El seu saldo, creditor, recull el total d'obligacions pendents de pagament corresponents a pressupostos tancats.

- 41. Creditors no pressupostaris.
 - 410. Creditors per IVA suportat.
 - 411. Creditors per despeses meritades.
 - 413. Creditors per operacions pendents d'aplicar a pressupost.
 - 4130. Operacions de gestió.
 - 4131. Altres comptes a pagar.
 - 4132. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.
 - 4133. Altres deutes.
 - 414. Ens públics creditors per recaptació de recursos.
 - 416. Avançaments per a actius construïts o adquirits per a altres entitats.
 - 418. Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions.
 - 4180. Operacions de gestió.
 - 4181. Altres comptes a pagar.
 - 4182. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.
 - 4183. Altres deutes.
 - 419. Altres creditors no pressupostaris.
 - 410. Creditors per IVA suportat.

Compte creditor que recull els deutes amb tercers corresponents a un impost sobre el valor afegit (IVA) suportat, que tingui la condició de deduïble, que s'origina per l'adquisició de béns o serveis.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) El compte 472, «Hisenda pública, IVA suportat», a través dels seus divisionaris, per l'import de l'IVA suportat i deduïble en les adquisicions.

a.2) El compte 472, «Hisenda pública, IVA suportat», a través dels seus divisionaris, per l'import de l'IVA suportat i deduïble corresponent a les operacions anul·lades. Aquest assentament ha de ser de signe negatiu.

a.3) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pel reintegrament de les operacions anul·lades el pagament de les quals s'hagi produït amb anterioritat.

a.4) El compte 472, «Hisenda pública, IVA suportat», a través dels seus divisionaris, per l'import de l'IVA suportat i deduïble corresponent a la regularització practicada en els casos d'aplicació de la regla de prorrata. Ha de ser un assentament amb signe negatiu si l'IVA suportat i deduïble calculat de conformitat amb la prorrata provisional és superior al calculat de conformitat amb la prorrata definitiva. L'import així abonat s'ha de cancel·lar contra comptes de deutors o de creditors pressupostaris, segons que la regularització doni lloc a un ajust de signe positiu o negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pel pagament efectuat als creditors.

b.2) El compte 778, «Ingressos excepcionals», en cas de prescripció.

El seu saldo, creditor, recull l'import de l'IVA suportat que té la condició de deduïble pendent de pagament als creditors.

411. Creditors per despeses meritades.

Recull les obligacions no vençudes al final de l'exercici derivades de despeses econòmiques no financeres meritades durant aquest.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import dels béns i serveis corresponents a càrrec de comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», representatius d'aquests.

b) S'ha de carregar amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», quan es produeixi el reconeixement formal de l'obligació.

El seu saldo, creditor, recull l'import de les obligacions no vençudes al final de l'exercici derivades de despeses meritades o béns i serveis efectivament rebuts durant aquest.

413. Creditors per operacions pendents d'aplicar a pressupost.

Compte creditor que recull les obligacions derivades de despeses efectuades o béns i serveis rebuts, per a les quals no s'ha produït la seva aplicació a pressupost, tot i ser aquesta procedent.

Funciona a través dels seus divisionaris atenent l'origen o la naturalesa de les obligacions d'acord amb el que estableixen les normes d'elaboració del balanç.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, almenys a 31 de desembre, a càrrec dels comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», o dels comptes de balanç representatius de les despeses pressupostàries efectuades.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», quan es produeixi l'aplicació a pressupost.

b.2) El compte 5581, «Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendents de justificació», a la reposició de l'avançament de caixa fixa, per les despeses d'aquest reconegudes prèviament.

El seu saldo, creditor, recull les obligacions pendents d'aplicar a pressupost.

414. Ens públics creditors per recaptació de recursos.

Recull els recursos d'altres ens públics recaptats per l'entitat, com a conseqüència de prestar-los el servei de recaptació.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç a l'epígraf IV, «Creditors i altres partides a pagar a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, pels ingressos efectuats, a càrrec del compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», o de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons que correspongui.

b) S'ha de carregar amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per les devolucions d'ingressos o per pagaments efectuats als ens creditors dels recursos afectats.

El seu saldo, creditor, recull el deute de l'entitat local amb altres ens públics, com a conseqüència de prestar-los el servei de recaptació.

416. Avançaments per a actius construïts o adquirits per a altres entitats.

Recull els avançaments rebuts per a la construcció o l'adquisició d'actius per a altres entitats.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import de l'avançament rebut a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b) S'ha de carregar amb abonament al subcompte del compte 707, «Ingressos per actius construïts o adquirits per a altres entitats», que correspongui, en funció del criteri d'imputació dels ingressos, ja sigui en el moment en què es faci la part d'obra corresponent o en el moment en què es lliurin els actius a l'entitat destinatària d'aquests, segons que correspongui.

El seu saldo, creditor, recull els avançaments de fons pendents d'aplicar a la construcció o adquisició d'actius per a altres entitats.

418. Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions.

Recull les obligacions de pagar, a càrrec del pressupost d'ingressos, quantitats derivades d'ingressos indeguts, com a conseqüència d'haver-se dictat el corresponent acord de devolució.

Funciona a través dels seus divisionaris, atenent l'origen o la naturalesa de les obligacions d'acord amb el que estableixen les normes d'elaboració del balanç.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini.»

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a càrrec de:

a.1) Comptes dels grups 1, «Finançament bàsic», 2, «Actiu no corrent», 5, «Comptes financers», 6, «Compres i despeses per naturalesa», o 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», o 94 «Ingressos per subvencions», segons l'origen de la devolució o, si s'escau, del compte 585, «Provisió a curt termini per a devolució d'ingressos», en el moment en què es dicti l'acord de devolució.

L'assentament anterior s'ha de practicar amb signe negatiu quan s'anul·lin acords de devolució d'ingressos en el mateix exercici en què es van dictar.

a.2) El compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», o bé, el compte de balanç a què la devolució s'hagi imputat en el moment del seu reconeixement, per la modificació en augment de les obligacions procedents d'exercicis anteriors que sigui conseqüència d'errors.

Quan les modificacions de les obligacions esmentades siguin en disminució, o quan es tracti de l'anul·lació d'aquestes, aquest assentament ha de ser de signe negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pels pagaments efectuats.

b.2) El subcompte 4420 «Deutors per servei de recaptació. Ens públics deutors per recursos recaptats» per les devolucions d'ingressos relatives a recursos de titularitat del subjecte comptable efectuades pels ens que tinguin atribuïda l'administració dels recursos esmentats.

b.3) El compte 778, «Ingressos excepcionals», per les obligacions que incorrin en prescripció.

La suma del seu haver indica l'import total net d'obligacions reconegudes per devolució d'ingressos, és a dir, el que correspongui a acords de devolució dictats en l'exercici més el dels que, dictats en exercicis anteriors, estaven pendents de pagament al començament d'aquest. La del seu deure, les devolucions cancel·lades durant l'exercici, ja sigui per pagament, ja per prescripció.

El seu saldo, creditor, recull l'import de les obligacions pendents de pagament per devolució d'ingressos.

419. Altres creditors no pressupostaris.

Recull la resta de creditors no pressupostaris, no inclosos en els comptes anteriors.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, pels cobraments efectuats, a càrrec del compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», o de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons que correspongui.

b) S'ha de carregar, pels pagaments efectuats, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

El seu saldo, creditor, recull allò pendent de satisfer per aquest concepte.

43. Deutors pressupostaris.

430. Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent.

4300. Operacions de gestió.

4301. Altres comptes a cobrar.

4302. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

4303. Altres inversions financeres.

431. Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats.

4310. Operacions de gestió.

4311. Altres comptes a cobrar.

4312. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

4313. Altres inversions financeres.

433. Drets anul·lats de pressupost corrent.

4330. Per anul·lació de liquidacions.

43300. Operacions de gestió.

43301. Altres comptes a cobrar.

43302. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

43303. Altres inversions financeres.

4332. Per ajornament i fraccionament.

43320. Operacions de gestió.

43321. Altres comptes a cobrar.

43322. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

43323. Altres inversions financeres.

4339. Per devolució d'ingressos.

434. Drets anul·lats de pressupostos tancats.

4340. Per anul·lació de liquidacions.

- 43400. Operacions de gestió.
- 43401. Altres comptes a cobrar.
- 43402. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
- 43403. Altres inversions financeres.

- 4342. Per ajornament i fraccionament.

- 43420. Operacions de gestió.
- 43421. Altres comptes a cobrar.
- 43422. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
- 43423. Altres inversions financeres.

- 437. Devolució d'ingressos.
- 438. Drets cancel·lats de pressupost corrent.

- 4380. Per cobraments en espècie.

- 43800. Operacions de gestió.
- 43801. Altres comptes a cobrar.
- 43802. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
- 43803. Altres inversions financeres.

- 4381. Per insolvències i altres causes.

- 43810. Operacions de gestió.
- 43811. Altres comptes a cobrar.
- 43812. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
- 43813. Altres inversions financeres.

- 439. Drets cancel·lats de pressupostos tancats.

- 4390. Per cobraments en espècie.

- 43900. Operacions de gestió.
- 43901. Altres comptes a cobrar.
- 43902. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
- 43903. Altres inversions financeres.

- 4391. Per insolvències i altres causes.

- 43910. Operacions de gestió.
- 43911. Altres comptes a cobrar.
- 43912. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
- 43913. Altres inversions financeres.

- 4392. Per prescripció.

- 43920. Operacions de gestió.
- 43921. Altres comptes a cobrar.
- 43922. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.
- 43923. Altres inversions financeres.

- Drets reconeguts a favor de l'entitat, com a conseqüència de l'execució del pressupost.

- 430. Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent.

Compte deutor que recull els drets reconeguts durant el període de vigència del pressupost i imputats a aquest.

Funciona a través dels seus divisionaris, atenent l'origen o la naturalesa dels drets d'acord amb el que estableixen les normes d'elaboració del balanç.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini», excepte el subcompte 4302, «Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades», que ha de figurar a l'epígraf IV, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», i el subcompte 4303, «Altres inversions financeres», que ha de figurar a l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, pel reconeixement dels drets a cobrar, amb abonament a:

a.1) Comptes del grup 1, «Finançament bàsic», en els casos, entre d'altres, de formalització d'operacions d'endeutament a llarg termini, així com, si s'escau, la recepció de fiances i dipòsits a llarg termini.

a.2) Comptes del grup 2, «Actiu no corrent», per l'alienació d'immobilitzat intangible, material, financer, inversions immobiliàries, patrimoni públic del sòl, reintegrament anticipat de crèdits, així com, si s'escau, per la cancel·lació anticipada de fiances i dipòsits constituïts a llarg termini.

a.3) Comptes del grup 5, «Comptes financers», per la formalització d'operacions d'endeutament, alienació d'inversions financeres temporals, reintegrament de crèdits concedits, així com, si s'escau, la recepció de fiances i dipòsits a curt termini i la cancel·lació de fiances i dipòsits constituïts a curt termini.

a.4) Comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», per la venda d'existències, els ingressos i els beneficis.

a.5) Comptes del subgrup 38, «Actius en estat de venda», per la venda dels actius esmentats.

a.6) Compte 416, «Avançaments per a actius construïts o adquirits per a altres entitats», per l'import de l'avançament rebut.

a.7) Comptes del subgrup 94, «Ingressos per subvencions», pel reconeixement i la recaptació del dret derivat de subvencions imputades al patrimoni net.

a.8) El subcompte 2621, «Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament», a la cancel·lació anticipada.

a.9) El compte 443, «Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament», en l'exercici del venciment del dret a cobrar, o a la cancel·lació anticipada d'aquest.

a.10) El compte 441, «Deutors per ingressos meritats», quan es dicti l'acord de reconeixement del dret.

a.11) El compte 446, «Deutors per actius construïts per a altres entitats pendents de certificar», una vegada expedida la certificació corresponent de l'obra executada d'exercicis anteriors per l'import pendent de pagament.

a.12) El compte 639, «Ajustos positius en la imposició indirecta», per l'import de la regularització anual.

a.13) Els comptes de despeses per naturalesa que correspongui, pels reintegraments de pagaments que s'hagin d'imputar al pressupost d'ingressos, tret dels que es deriven d'errors, que s'han de registrar en el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors». Quan aquests reintegraments tinguin poca importància relativa, amb independència que procedixin d'errors o no, s'han de registrar en el compte 775, «Reintegraments».

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pel cobrament de drets reconeguts en l'exercici corrent.

b.2) El compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», en el moment de l'aplicació definitiva dels ingressos aplicats transitòriament en el compte esmentat.

b.3) El compte 442, «Deutors per servei de recaptació», a través dels seus divisionaris, pels ingressos que es produeixin en l'àmbit d'ens que tinguin atribuïda l'administració de recursos la titularitat dels quals correspongui al subjecte comptable o d'entitats encarregades de la seva gestió de cobrament, sempre que no s'hagi efectuat prèviament l'aplicació provisional dels ingressos esmentats.

b.4) El compte 410, «Creditors per IVA suportat», per l'import de la regularització anual positiva de la imposició indirecta.

b.5) El compte 433, «Drets anul·lats de pressupost corrent», per la regularització dels drets anul·lats. Aquest assentament es fa al final de l'exercici, i a través dels divisionaris del compte 433, a excepció del 4339, «Per devolució d'ingressos».

b.6) El compte 438, «Drets cancel·lats de pressupost corrent», per la regularització dels drets cancel·lats. Aquest assentament es fa al final de l'exercici, i a través dels seus divisionaris.

La suma del seu deure indica el total de drets liquidats en l'exercici. La del seu haver, abans dels assentaments de regularització, els drets liquidats en l'exercici cobrats durant aquest.

El seu saldo, deutor, recull, després de la regularització, l'import dels drets liquidats en l'exercici pendents de cobrament.

El dia 1 de gener, en l'assentament d'obertura, el saldo de cada subcompte a 31 de desembre anterior ha de formar part del saldo inicial del divisionari corresponent del compte 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats». Aquesta operació s'ha de fer directament, sense necessitat de cap assentament.

431. Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats.

Recull a 1 de gener l'import dels drets reconeguts en exercicis anteriors, el cobrament dels quals no ha estat fet efectiu a 31 de desembre del precedent.

Funciona a través dels seus divisionaris, atenent l'origen o la naturalesa dels drets d'acord amb el que estableixen les normes d'elaboració del balanç.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini», excepte el subcompte 4312, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», que ha de figurar a l'epígraf IV, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», i el subcompte 4313, «Altres inversions financeres», que ha de figurar a l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», o bé al compte de balanç a què l'ingrés pressupostari s'hagi imputat, per la modificació en augment dels drets reconeguts en exercicis anteriors com a conseqüència d'errors. En el cas de modificació de drets amb origen en ingressos econòmics i de poca importància relativa es pot carregar amb abonament als comptes d'ingressos per naturalesa que corresponguin.

Quan la modificació dels drets esmentats sigui en disminució aquest assentament ha de ser de signe negatiu.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pel cobrament dels drets reconeguts en exercicis anteriors.

b.2) El compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», en el moment de l'aplicació definitiva dels ingressos aplicats transitòriament en el compte esmentat.

b.3) El compte 442, «Deutors per servei de recaptació», a través dels seus divisionaris, pels ingressos que es produeixin en l'àmbit d'ens que tinguin atribuïda l'administració de recursos la titularitat dels quals correspongui al subjecte comptable o d'entitats encarregades de la seva gestió de cobrament, sempre que no s'hagi efectuat prèviament l'aplicació provisional dels ingressos esmentats.

b.3) El compte 434, «Drets anul·lats de pressupostos tancats», per la regularització, al final de l'exercici, dels drets anul·lats, a través dels seus divisionaris.

b.4) El compte 439, «Drets cancel·lats de pressupostos tancats», per la regularització, al final de l'exercici, dels drets cancel·lats, a través dels seus divisionaris.

La suma del seu deure indica el total de drets reconeguts en exercicis anteriors i que a 1 de gener estaven pendents de cobrament. La del seu haver, abans dels assentaments de regularització, el total de drets cobrats durant l'exercici.

El seu saldo, deutor, recull, després de la regularització, els drets liquidats en exercicis anteriors pendents de cobrament.

433. Drets anul·lats de pressupost corrent.

Recull anul·lacions de drets reconeguts.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) Els comptes d'imputació que figuren a l'apartat a) del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», per l'anul·lació de drets per anul·lació de liquidacions.

a.2) El compte 443, «Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament», o el compte 253, «Crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades», o el subcompte 2621, «Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament», representatius dels crèdits a curt i a llarg termini, que sorgeixin com a conseqüència de l'anul·lació de drets pressupostaris per ajornament i fraccionament.

a.3) El compte 437, «Devolució d'ingressos», per l'anul·lació de drets per devolució d'ingressos, una vegada s'hagi efectuat el pagament d'aquesta.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», al final de l'exercici, per la regularització dels drets anul·lats excepte els que s'hagin anul·lat per devolució d'ingressos.

b.2) El compte 437, «Devolució d'ingressos», al final de l'exercici, pel saldo del subcompte 4339, «Drets anul·lats de pressupost corrent. Per devolució d'ingressos», com a conseqüència de la regularització dels drets anul·lats per devolució d'ingressos.

El seu saldo, creditor, abans de la regularització, recull els drets anul·lats en l'exercici, corresponents a drets reconeguts en aquest.

434. Drets anul·lats de pressupostos tancats.

Recull anul·lacions de drets reconeguts en exercicis anteriors que figurin pendents de cobrament en el compte 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats».

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) El compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors», o bé del compte de balanç al qual l'ingrés pressupostari s'hagi imputat, per l'anul·lació de drets per anul·lació de liquidacions. En cas que l'operació tingui poca importància relativa, es pot abonar a càrrec dels comptes d'ingressos per naturalesa que correspongui.

a.2) El compte 443, «Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament», o el compte 253, «Crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades», o el subcompte 2621, «Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament», representatius dels crèdits a curt i a llarg termini, que sorgeixin com a conseqüència de l'anul·lació de drets pressupostaris per ajornament i fraccionament.

b) S'ha de carregar amb abonament al 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats», per la regularització dels drets anul·lats. Aquest assentament s'ha de fer al final de l'exercici.

El seu saldo, creditor, abans de la regularització, recull les anul·lacions que s'efectuïn durant l'exercici de drets liquidats en exercicis anteriors.

437. Devolució d'ingressos.

Recull l'import de les devolucions d'ingressos efectuades durant l'exercici.
El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte 433, «Drets anul·lats de pressupost corrent», a través del seu divisionari 4339, «Per devolució d'ingressos», per les devolucions d'ingressos pagades.

b) S'ha d'abonar, pel seu saldo, a càrrec del subcompte 4339, amb motiu de la regularització de les devolucions d'ingressos efectuades durant l'exercici. Aquest assentament s'ha d'efectuar al final de l'exercici.

El seu saldo, deutor, abans de la regularització, recull el total de devolucions efectuades en l'exercici.

438. Drets cancel·lats de pressupost corrent.

Recull les cancel·lacions de drets reconeguts, produïdes com a conseqüència d'adjudicacions de béns en pagament de deutes, altres cobraments en espècie i per insolvències i altres causes.

Funciona a través dels seus divisionaris.
El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) El compte de balanç representatiu del bé o dret rebut, per la cancel·lació de drets per cobraments en espècie.

a.2) El compte 667, «Pèrdues de crèdits incobrables», per la cancel·lació de drets per insolvències i per quitaments en procediments concursals.

a.3) El compte 651, «Subvencions», per la cancel·lació de drets per condonació d'aquests.

a.4) El compte d'imputació que correspongui per la cancel·lació de drets per altres causes.

b) S'ha de carregar amb abonament al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», al final de l'exercici per la regularització dels drets cancel·lats.

El seu saldo, creditor, abans de la regularització, recull els drets cancel·lats en espècie i per insolvències i altres causes en l'exercici, corresponents a drets reconeguts en aquest.

439. Drets cancel·lats de pressupostos tancats.

Recull cancel·lacions de drets reconeguts en exercicis anteriors que figurin pendents de cobrament en el compte 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats», produïts com a conseqüència d'adjudicacions de béns en pagament de deutes, altres cobraments en espècie, per insolvències i altres causes, i per prescripció.

Funciona a través dels seus divisionaris.
El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) El compte de balanç representatiu del bé o dret rebut, per la cancel·lació de drets per cobraments en espècie.

a.2) El compte 667, «Pèrdues de crèdits incobrables», en el cas de cancel·lació per insolvència del deutor, per quitaments en procediments concursals o per prescripció.

a.3) El compte 651, «Subvencions», per la cancel·lació de drets per condonació d'aquests.

a.4) El compte d'imputació que correspongui per la cancel·lació de drets per altres causes.

b) S'ha de carregar amb abonament al compte 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats», al final de l'exercici per la regularització dels drets cancel·lats.

El seu saldo, creditor, abans de la regularització, recull les cancel·lacions en espècie, insolvències i altres causes i prescripció que s'efectuïn durant l'exercici, de drets liquidats en exercicis anteriors.

44. Deutors no pressupostaris.

440. Deutors per IVA transferit.

441. Deutors per ingressos meritats.

442. Deutors per servei de recaptació.

4420. Ens públics deutors per recursos recaptats.

4429. Altres deutors per servei de recaptació.

443. Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament.

4430. Operacions de gestió.

4431. Altres comptes a cobrar.

4432. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

4433. Altres inversions financeres.

446. Deutors per actius construïts per a altres entitats pendents de certificar.

449. Altres deutors no pressupostaris.

440. Deutors per IVA transferit.

Compte deutor que recull els deutes de tercers corresponents a un impost sobre el valor afegit (IVA) transferit com a conseqüència de lliurament de béns o prestació de serveis.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) El compte 477, «Hisenda pública, IVA transferit», a través dels seus divisionaris, per l'import de l'IVA transferit en el lliurament de béns o la prestació de serveis.

a.2) El compte 477, «Hisenda pública, IVA transferit», a través dels seus divisionaris, en assentament de signe negatiu, per l'import de l'IVA transferit corresponent a operacions anul·lades.

a.3) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per l'import reintegrat en les operacions anul·lades que havien estat cobrades amb anterioritat.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o el compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», segons correspongui, per l'ingrés de l'IVA transferit.

b.2) El compte 667, «Pèrdues de crèdits incobrables», en cas d'insolvències o de prescripció.

El seu saldo, deutor, recull l'import de l'IVA transferit pendent d'ingressar pels deutors.

441. Deutors per ingressos meritats.

Crèdits derivats d'ingressos meritats i no exigits no recollits en altres comptes d'aquest Pla.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) Per la meritació de l'operació o almenys al tancament de l'exercici, s'ha de carregar amb abonament al compte corresponent del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», o del grup 9, «Ingressos imputats al patrimoni net».

b) S'ha d'abonar quan es dicti l'acord de reconeixement del dret a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

442. Deutors per servei de recaptació.

Aquest compte recull, abans que s'efectuï el lliurament dels respectius imports, els crèdits a favor de l'entitat per quantitats corresponents a recursos que s'hagin de registrar en la seva comptabilitat i la recaptació dels quals l'hagin dut a terme altres entitats públiques o privades que tinguin encomanada la gestió de cobrament.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini».

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i el moviment dels subcomptes que comprèn són els que s'indiquen a continuació.

4420. Ens públics deutors per recursos recaptats.

Crèdits a favor de l'entitat corresponents a recursos la gestió de cobrament dels quals l'hagi fet un altre ens públic.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) Pel naixement del crèdit a favor de l'entitat com a conseqüència de cobraments efectuats en un altre ens públic que administri i gestioni recursos d'aquesta, amb abonament als comptes que corresponguin segons la naturalesa dels recursos recaptats per l'ens públic gestor.

a.2) Per l'aplicació provisional dels cobraments a què es refereix l'apartat anterior, quan sigui procedent d'acord amb els procediments d'aplicació d'ingressos que s'utilitzin, amb abonament al compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació».

a.3) Pels pagaments com a conseqüència de reintegraments a efectuar als ens públics que administrin i gestionin recursos, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

b) S'ha d'abonar:

b.1) A càrrec dels comptes que corresponguin en funció de la naturalesa dels recursos de què es tracti, per la disminució del crèdit a favor de l'entitat derivat de les devolucions d'ingressos efectuades per l'ens públic gestor.

b.2) A càrrec del compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», o de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons correspongui, pels ingressos que s'efectuïn en l'entitat, per part de l'ens públic gestor dels recursos, com a conseqüència de la gestió recaptatòria efectuada.

b.3) A càrrec del subcompte 5500, «Comptes corrents no bancaris amb ens públics, per administració de recursos», per la liquidació definitiva dels recursos recaptats per un altre ens públic, quan per part d'aquest s'efectuïn lliuraments a compte de la recaptació corresponent.

Aquest subcompte només l'han d'utilitzar entitats que siguin titulars de recursos l'administració dels quals estigui encomanada a un altre ens públic, sempre que aquest últim subministri a l'entitat titular dels recursos la informació necessària perquè totes les operacions derivades de la gestió dels recursos esmentats siguin degudament registrades en la seva comptabilitat i incorporades al seu pressupost quan això sigui procedent. A aquests efectes, les anotacions referides en els apartats a), b.1) i b.3) s'han de fer prenent com a base la informació facilitada per l'ens públic gestor dels recursos relativa a la recaptació obtinguda, devolucions d'ingrés efectuades i liquidació definitiva dels recursos recaptats, respectivament.

El seu saldo, deutor, recull l'import pendent d'ingressar o liquidar per part dels ens públics que administrin recursos de l'entitat.

4429. Altres deutors per servei de recaptació.

Altres crèdits a favor de l'entitat sorgits com a conseqüència d'ingressos que es facin en les entitats encarregades de la gestió de cobrament, sempre que, d'acord amb els procediments de gestió establerts, la comptabilització dels ingressos esmentats sigui anterior a la recepció material dels fons corresponents a aquests.

El seu moviment és el següent:

a) Pel naixement del crèdit a favor de l'entitat, s'ha de carregar amb abonament a:

a.1) Comptes que corresponguin segons la naturalesa dels recursos recaptats per les entitats encarregades de la gestió de cobrament.

a.2) El compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», quan sigui procedent d'acord amb els procediments d'aplicació d'ingressos utilitzats.

b) S'ha d'abonar, en el moment del cobrament, a càrrec del compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», o de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons correspongui.

El seu saldo, deutor, recull l'import pendent d'ingressar.

443. Deutors a curt termini per ajornament i fraccionament.

Recull drets a cobrar amb venciment a curt termini procedents d'anul·lacions per ajornament i fraccionament de drets reconeguts en els comptes 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i 431, «Deutors per drets reconeguts. Pressupostos d'ingressos tancats».

Funciona, a través dels seus divisionaris, atenent l'origen o la naturalesa dels drets d'acord amb el que estableixen les normes d'elaboració del balanç.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini», excepte el subcompte 4432, «Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades», que ha de figurar a l'epígraf IV, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», i el subcompte 4433, «Altres inversions financeres», que ha de figurar a l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) El compte 253, «Crèdits a llarg termini a entitats del grup, multigrup i associades», o el subcompte 2621, «Deutors a llarg termini per ajornament i fraccionament», a través del seu divisionari 4430, «Operacions de gestió», pel traspàs del llarg al curt termini.

a.2) El compte 433, «Drets anul·lats de pressupost corrent», o 434, «Drets anul·lats de pressupostos tancats», a través dels seus divisionaris, per l'anul·lació del dret pressupostari.

b) S'ha d'abonar, en l'exercici del venciment del dret a cobrar, o a la cancel·lació anticipada d'aquest, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

El seu saldo, deutor, recull l'import pendent de venciment a curt termini.

446. Deutors per actius construïts per a altres entitats pendents de certificar.

Recull, quan l'entitat gestiona la construcció d'inversions per a altres entitats, i la imputació dels ingressos derivats d'aquesta s'efectuï en funció del grau d'avançament de la construcció, l'obra efectuada durant un exercici i que està pendent de certificar i per tant d'imputar al pressupost d'ingressos, a la finalització d'aquest.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, almenys al tancament de l'exercici, per l'obra que s'ha executat en aquest i que no ha estat certificada, amb abonament al subcompte 7070, «Ingressos imputats per grau d'avançament d'actius construïts per a altres entitats».

b) S'ha d'abonar, una vegada expedida la certificació corresponent de l'obra executada en exercicis anteriors, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

449. Altres deutors no pressupostaris.

Recull la resta de deutors no pressupostaris no inclosos en els comptes anteriors.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, pels pagaments efectuats, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

b) S'ha d'abonar pels cobraments efectuats, a càrrec del compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», o de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons que correspongui.

El seu saldo, deutor, recull allò pendent de cobrar per aquest concepte.

45. Deutors i creditors per administració de recursos a compte d'altres ens públics.

450. Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics.

451. Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics.

4510. Per anul·lació de liquidacions.

4519. Per devolució d'ingressos.

452. Ens públics, per drets a cobrar.

453. Ens públics, per ingressos pendents de liquidar.

454. Devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics.

455. Ens públics, per devolució d'ingressos pendents de pagament.

456. Ens públics, c/c efectiu.

457. Creditors per devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics.

458. Drets cancel·lats per recursos d'altres ens públics.

4580. Per cobraments en espècie.

4581. Per insolvències i altres causes.

4582. Per prescripció.

Aquest subgrup té per objecte recollir les actuacions de liquidació i recaptació (gestió) de recursos d'altres ens que efectui l'entitat subjecte de la comptabilitat.

Aquest subgrup només l'han d'utilitzar les entitats que gestionin o administrin recursos d'altres ens públics, en els termes esmentats en el paràgraf anterior, i hi ha dues possibles situacions quant a la utilització esmentada:

Situació 1. Entitat gestora de recursos d'altres ens públics que subministri a l'entitat titular d'aquests recursos la informació necessària perquè totes les operacions derivades de la gestió efectuada siguin degudament registrades en la seva comptabilitat i incorporades al seu pressupost quan això sigui procedent.

En aquest cas l'entitat gestora només ha d'utilitzar els comptes 453, «Ens públics, per ingressos pendents de liquidar», amb els moviments que s'hi estableixen per a aquesta situació, i 456, «Ens públics, c/c efectiu», quan sigui procedent.

Situació 2. Entitat gestora de recursos d'altres ens públics que no subministri a l'entitat titular d'aquests recursos informació relativa a les operacions de gestió efectuades.

Quan es doni aquesta situació, l'entitat gestora ha d'utilitzar tots els comptes d'aquest subgrup, i ha d'utilitzar el compte 453, «Ens públics, per ingressos pendents de liquidar», amb els moviments previstos per a aquest cas.

450. Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics.

Recull els recursos liquidats d'altres ens públics, que han de ser recaptats per l'entitat. Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte 452, «Ens públics, per drets a cobrar», pel reconeixement de drets a cobrar, així com per les rectificacions dels saldos pendents de cobrament procedents d'exercicis anteriors.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per la recaptació de recursos d'altres ens públics.

b.2) El compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», en el moment de l'aplicació definitiva dels ingressos aplicats transitòriament en el compte esmentat.

b.3) El compte 451, «Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics», per la regularització, al final de l'exercici, dels drets anul·lats. Aquest assentament s'ha de fer a través del seu divisionari 4510, «Per anul·lació de liquidacions».

b.4) El compte 458, «Drets cancel·lats per recursos d'altres ens públics», per la regularització, al final de l'exercici, dels drets cancel·lats, a través dels seus divisionaris.

La suma del deure indica el total de drets a cobrar, per recursos d'altres ens públics, reconeguts durant l'exercici, així com els pendents de cobrament al final de l'exercici anterior. La del seu haver, abans de la regularització, la recaptació durant l'exercici, corresponent als drets esmentats.

El seu saldo, deutor, recull, després de la regularització, els recursos d'altres ens públics liquidats i pendents de recaptació.

451. Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics.

Recull les anul·lacions de recursos comptabilitzats en el compte 450, «Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics», per anul·lació de liquidacions, produïdes com a conseqüència de l'anul·lació de liquidacions o per devolucions d'ingressos.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) El compte 452, «Ens públics, per drets a cobrar», a través del seu divisionari 4510, «Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics. Per anul·lació de liquidacions», per l'anul·lació de drets reconeguts per anul·lació de liquidacions.

a.2) El compte 454, «Devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics», per l'anul·lació de drets per devolució d'ingressos a través del seu divisionari 4519, «Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics. Per devolució d'ingressos», una vegada que s'hagi efectuat el pagament de la devolució.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 450, «Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics», al final de l'exercici, pel saldo del seu divisionari 4510, «Per anul·lació de liquidacions», com a conseqüència de la regularització dels drets anul·lats per anul·lació de liquidacions.

b.2) El compte 454, «Devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics», al final de l'exercici, pel saldo del seu divisionari 4519, «Per devolució d'ingressos», com a conseqüència de la regularització dels drets anul·lats per devolució d'ingressos.

El seu saldo, creditor, abans de la regularització, recull el total de drets anul·lats durant l'exercici, de recursos d'altres ens públics.

452. Ens públics, per drets a cobrar.

És la contrapartida del compte 450, «Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics».

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec del compte 450, «Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics», pel reconeixement dels drets a cobrar.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 453, «Ens públics, per ingressos pendents de liquidar», per la recaptació dels drets.

b.2) El subcompte 4510, «Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics. Per anul·lació de liquidacions», per l'anul·lació de drets reconeguts per recursos d'altres ens públics per l'anul·lació de liquidacions.

b.3) El compte 458, «Drets cancel·lats per recursos d'altres ens públics», per les cancel·lacions de drets a compte d'altres ens públics com a conseqüència de cobraments en espècie, insolvències i altres causes i prescripció.

La suma del seu haver indica l'import total dels drets reconeguts a cobrar per recursos d'altres ens públics. La del seu deure, l'import de totes les liquidacions recaptades o cancel·lades, més les anul·lades.

El seu saldo, creditor, recull la posició de l'entitat davant dels altres ens públics pels drets reconeguts pendents de recaptació.

453. Ens públics, per ingressos pendents de liquidar.

Recursos recaptats per l'entitat, a compte d'altres ens públics que constitueixen un crèdit a favor d'aquests.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini».

Al tancament de l'exercici, el seu saldo creditor recull el deute net de l'entitat amb els ens públics a compte dels quals administra i recapta recursos.

El funcionament d'aquest compte depèn de la situació en què estigui l'entitat respecte al subministrament d'informació als ens públics titulars dels recursos que administra pel seu compte, i es poden presentar dues possibilitats:

Situació 1. Entitat gestora de recursos d'altres ens públics que subministri a l'entitat titular d'aquests recursos la informació necessària perquè totes les operacions derivades de la gestió efectuada siguin degudament registrades en la seva comptabilitat i incorporades al seu pressupost quan això sigui procedent.

Quan es doni aquesta circumstància, aquest compte presenta el moviment següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Pels cobraments de drets reconeguts per recursos d'altres ens públics, a càrrec de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

a.2) Pels cobraments corresponents a reintegraments dels ens públics als quals s'administren recursos, a càrrec de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

a.3) Per l'aplicació definitiva dels cobraments a què es refereixen els apartats anteriors, quan aquests hagin quedat imputats transitòriament en el compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», a càrrec del compte esmentat.

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels pagaments efectuats com a conseqüència de devolucions d'ingressos corresponents a recursos d'altres ens públics, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

b.2) Pel pagament de l'import de la recaptació líquida corresponent a ens públics als quals no s'efectuïn lliuraments a compte de l'esmentada recaptació, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

b.3) Per l'import de la recaptació líquida corresponent a ens públics als quals s'efectuïn lliuraments a compte de l'esmentada recaptació, en el moment d'efectuar la liquidació definitiva dels respectius ingressos, amb abonament al compte 456, «Ens públics, c/c efectiu».

Situació 2. Entitat gestora de recursos d'altres ens públics que no subministri a l'entitat titular d'aquests recursos la informació relativa a les operacions de gestió efectuades. En aquest cas el moviment és:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'import recaptat corresponent a recursos d'altres ens públics, a càrrec del compte 452, «Ens públics, per drets a cobrar».

a.2) Pels cobraments corresponents a reintegrament dels ens públics als quals s'administren recursos, a càrrec de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

a.3) Per l'aplicació definitiva dels cobraments a què es refereix l'apartat anterior, quan aquests hagin quedat imputats transitòriament en el compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», a càrrec del compte esmentat.

b) S'ha de carregar:

b.1) Per l'import de les devolucions d'ingressos pagades corresponents a recursos d'altres ens públics, amb abonament al compte 455, «Ens públics, per devolució d'ingressos pendents de pagament».

b.2) Pel pagament de l'import de la recaptació líquida corresponent a ens públics als quals no s'efectuïn lliuraments a compte de l'esmentada recaptació, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

b.3) Per l'import de la recaptació líquida corresponent a ens públics als quals s'efectuïn lliuraments a compte de l'esmentada recaptació, en el moment d'efectuar la liquidació definitiva dels respectius ingressos, amb abonament al compte 456, «Ens públics, c/c efectiu».

454. Devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics.

Compte deutor que recull les operacions a què es refereix la seva denominació. El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al subcompte 4519, «Drets anul·lats per recursos d'altres ens públics. Per devolució d'ingressos», per l'anul·lació de drets reconeguts per devolució d'ingressos. Aquest assentament és simultani al de la realització del pagament.

b) S'ha d'abonar a càrrec d'una contrapartida idèntica, pel seu saldo, a la regularització al final de l'exercici de les devolucions d'ingressos efectuades durant aquest.

El seu saldo deutor, abans de la regularització, recull les devolucions d'ingressos efectuades durant l'exercici.

455. Ens públics, per devolució d'ingressos pendents de pagament.

Compte deutor que recull la disminució del deute de l'entitat davant dels ens públics a compte dels quals recapta recursos, com a conseqüència de les devolucions d'ingressos reconeguts.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, per l'import de la devolució d'ingressos, en el moment en què es dicti l'acord de devolució, amb abonament al compte 457, «Creditors per devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics».

b) S'ha d'abonar a càrrec del compte 453, «Ens públics, per ingressos pendents de liquidar», per l'import de les devolucions satisfetes.

El seu saldo, deutor, recull la minoració en el deute recaptat per l'entitat, com a conseqüència de les devolucions d'ingressos reconegudes i pendents de pagament. Ha de ser igual al saldo creditor del compte 457, «Creditors per devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics».

456. Ens públics, c/c efectiu.

Aquest compte té per objecte reflectir la situació deutora o creditora dels ens públics a compte dels quals s'administren i es recaptin recursos, com a conseqüència dels lliuraments en efectiu que l'entitat recaptadora els vagi efectuant durant l'exercici a compte de la liquidació definitiva que correspongui girar en funció de l'efectiva recaptació neta que hi hagi durant aquest.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini», per la suma dels seus saldos deutors, i en el passiu corrent del balanç a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini», per la corresponent als seus saldos creditors.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, per l'import dels lliuraments a compte efectuats durant l'exercici, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents». Aquest mateix assentament s'ha d'efectuar quan es facin efectius els saldos creditors que resultin quan els lliuraments a compte hagin estat inferiors a l'import total de la recaptació.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) El compte 453, «Ens públics, per ingressos pendents de liquidar», per l'import de la recaptació anual obtinguda, és a dir, el saldo que al final de l'exercici presenti el compte 453 esmentat, per als recursos corresponents a ens públics als quals s'efectuen lliuraments a compte.

b.2) El compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», o de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons correspongui, quan els lliuraments a compte hagin estat superiors a l'import de la recaptació líquida i sigui procedent el reintegrament de les quantitats esmentades, en el moment en què aquest s'efectuï.

457. Creditors per devolució d'ingressos per recursos d'altres ens públics.

Compte creditor que recull el reconeixement de l'obligació de pagar o tornar quantitats recaptades indegudament, quan es tracti d'ingressos per recursos d'altres ens.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec del compte 455, «Ens públics, per devolució d'ingressos pendents de pagament», quan es dicti l'acord de devolució d'ingressos.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per les devolucions pagades.

b.2) El compte 455, «Ens públics, per devolució d'ingressos pendents de pagament», per les obligacions que incorrin en prescripció.

La suma del seu haver indica el total d'obligacions reconegudes per devolucions de recursos d'altres ens públics, és a dir, el total d'acords de devolució dictats en l'exercici més els que, dictats en exercicis anteriors, estaven pendents de pagament al començament d'aquest. La del seu deure, les devolucions cancel·lades durant l'exercici, ja sigui per pagament, ja per prescripció.

El seu saldo, creditor, recull l'import de les obligacions pendents per devolució de recursos d'altres ens públics.

458. Drets cancel·lats per recursos d'altres ens públics.

Recull les cancel·lacions de recursos comptabilitzats en el compte 450, «Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics», produïdes com a conseqüència d'adjudicacions de béns en pagament de deutes i altres cobraments en espècie, insolvències i altres causes o prescripció.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec del compte 452, «Ens públics per drets a cobrar», pels drets cancel·lats.

b) S'ha de carregar, amb abonament al compte 450, «Deutors per drets reconeguts de recursos d'altres ens públics», al final de l'exercici, per la regularització de drets cancel·lats en espècie, insolvències i altres causes i prescripció.

El seu saldo, creditor, abans de la regularització, recull el total de drets cancel·lats en espècie, per insolvències i altres causes, i per prescripció durant l'exercici, de recursos d'altres ens públics.

47. Administracions públiques.

470. Hisenda pública, deutor per diversos conceptes.

4700. Hisenda pública, deutor per IVA.

4707. Hisenda pública, deutor per IGIC.

4709. Hisenda pública, deutor per altres conceptes.

- 471. Organismes de previsió social, deutors.
- 4710. Seguretat Social.
- 4719. Altres organismes de previsió social, deutors.
- 472. Hisenda pública, IVA suportat.
- 4720. IVA suportat.
- 4727. IGIC suportat.
- 475. Hisenda pública, creditor per diversos conceptes.
- 4750. Hisenda pública, creditor per IVA.
- 4751. Hisenda pública, creditor per retencions practicades.
- 4757. Hisenda pública, creditor per IGIC.
- 4759. Hisenda pública, creditor per altres conceptes.
- 476. Organismes de previsió social, creditors.
- 4760. Seguretat Social.
- 4769. Altres organismes de previsió social, creditors.
- 477. Hisenda pública, IVA transferit.
- 4770. IVA transferit.
- 4777. IGIC transferit.
- 470. Hisenda pública, deutor per diversos conceptes.

Compte que presenta la posició deutora de la hisenda pública davant de l'entitat, com a conseqüència de la liquidació d'IVA o altres causes.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini».

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

- 4700. Hisenda pública, deutor per IVA.

Representa l'excés, en cada període impositiu, de l'IVA suportat i deduïble sobre l'IVA transferit.

a) S'ha de carregar, en efectuar la liquidació de l'impost, per la diferència positiva entre l'IVA suportat i deduïble, i l'IVA transferit, amb abonament al subcompte 4720, «IVA suportat».

b) S'ha d'abonar a càrrec del subcompte 4770, «IVA transferit», quan es compensi en liquidacions posteriors, o bé de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o del compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», quan s'exerceixi el dret a la devolució.

El seu saldo, deutor, recull l'excés d'IVA suportat i deduïble encara no compensat en liquidacions successives i la devolució del qual no s'ha dut a terme.

- 4707. Hisenda pública, deutor per IGIC.

Representa l'excés, en cada període impositiu, de l'IGIC suportat i deduïble sobre l'IGIC transferit.

a) S'ha de carregar en efectuar la liquidació, per la diferència positiva entre l'IGIC suportat i deduïble, i l'IGIC transferit amb abonament al subcompte 4727, «IGIC suportat».

b) S'ha d'abonar, a càrrec del subcompte 4777, «IGIC transferit», quan es compensi en liquidacions posteriors, o bé de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids

equivalents», o del 554, «Cobraments pendents d'aplicació», quan s'exerceixi el dret a la devolució.

El seu saldo, deutor, recull l'excés de l'IGIC suportat i deduïble encara no compensat en liquidacions successives i la devolució del qual no s'ha dut a terme.

4709. Hisenda pública, deutor per altres conceptes.

Recull crèdits a favor de l'entitat per causes diferents de les indicades en els subcomptes anteriors.

S'ha de carregar i abonar, amb abonament i càrrec als comptes que correspongui segons la naturalesa de les operacions.

471. Organismes de previsió social, deutors.

Crèdits a favor de l'entitat, dels diversos organismes de previsió social, relacionats amb les prestacions socials que aquests efectuen.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini».

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», quan es facin els pagaments.

b) S'ha d'abonar, pels ingressos efectuats, a càrrec de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o del compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», segons que correspongui.

472. Hisenda pública, IVA suportat.

IVA meritat amb motiu de l'adquisició de béns i serveis i d'altres operacions compreses en els corresponents textos legals, que tingui caràcter deduïble.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini».

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

4720. IVA suportat.

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) El compte 410, «Creditors per IVA suportat», per l'import de l'IVA deduïble quan es merita l'impost.

a.2) El compte 410, «Creditors per IVA suportat», mitjançant assentament de signe negatiu, per l'import de l'IVA deduïble corresponent a les operacions anul·lades.

a.3) El compte 410, «Creditors per IVA suportat», per les diferències que resultin en l'IVA deduïble quan es practiquin les regularitzacions previstes en la regla de prorata. Aquest assentament ha de ser positiu o negatiu segons el signe de les diferències.

a.4) El subcompte 4770, «IVA transferit», per l'import de l'IVA deduïble, calculat de conformitat amb les regles de l'IVA en els casos de producció per l'entitat de béns per al seu propi immobilitzat, així com en els canvis d'afectació de béns.

b) S'ha d'abonar per l'import de l'IVA deduïble que es compensa en la liquidació del període, a càrrec del subcompte 4770, «IVA transferit». Si una vegada formulat aquest assentament subsisteix saldo en el subcompte 4720, «IVA suportat», l'import d'aquest s'ha de carregar al subcompte 4700, «Hisenda pública, deutor per IVA».

4727. IGIC suportat.

IGIC meritat amb motiu de l'adquisició de béns i serveis i d'altres operacions compreses en el text legal, que tinguin caràcter deduïble.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) El compte 410, «Creditors per IVA suportat», per l'import de l'IGIC deduïble quan es merita l'impost.

a.2) El compte 410, «Creditors per IVA suportat», mitjançant assentament de signe negatiu, per l'import de l'IGIC deduïble corresponent a les operacions anul·lades.

a.3) El compte 410, «Creditors per IVA suportat», per les diferències que resultin en l'IGIC deduïble quan es practiquin les regularitzacions previstes en la regla de prorata. Aquest assentament ha de ser positiu o negatiu segons el signe de les diferències.

b) S'ha d'abonar per l'import de l'IGIC deduïble que es compensa en la liquidació del període, a càrrec del subcompte 4777, «IGIC transferit». Si una vegada formulat aquest assentament subsisteix saldo en el subcompte 4727, l'import d'aquest s'ha de carregar al subcompte 4707, «Hisenda pública, deutor per IGIC».

475. Hisenda pública, creditor per diversos conceptes.

Deutes a favor de la hisenda pública, per conceptes fiscals o d'una altra índole, pendents de pagament.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini».

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

4750. Hisenda pública, creditor per IVA.

Excés, en cada període impositiu, de l'IVA transferit sobre l'IVA suportat deduïble.

a) S'ha d'abonar quan acabi el període esmentat, per l'import del referit excés, a càrrec del subcompte 4770, «IVA transferit».

b) S'ha de carregar, quan s'efectuï el pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

El seu saldo, creditor, recull l'import de les liquidacions positives pendents d'ingrés en la hisenda pública.

4751. Hisenda pública, creditor per retencions practicades.

Import de les retencions tributàries efectuades pendents de pagament a la hisenda pública.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per les retencions practicades, quan l'entitat sigui substituït del contribuïent o retenidor, a càrrec, generalment, del compte 557, «Formalització».

b) S'ha de carregar, pels pagaments efectuats, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

4757. Hisenda pública, creditor per IGIC.

Excés, en cada període impositiu, de l'IGIC transferit sobre l'IGIC suportat deduïble.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar quan acabi el període esmentat, per l'import del referit excés, a càrrec del subcompte 4777, «IGIC transferit».

b) S'ha de carregar, quan s'efectuï el pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

El seu saldo, creditor, recull l'import de les liquidacions positives pendents d'ingrés en la hisenda pública.

4759. Hisenda pública, creditor per altres conceptes.

Deutes amb la hisenda pública, per causes diferents de les recollides en els subcomptes anteriors.

S'ha d'abonar i carregar amb càrrec i abonament als comptes que correspongui segons la naturalesa de les operacions.

476. Organismes de previsió social, creditors.

Quantitats retingudes als treballadors, o si s'escau satisfetes per aquests a l'entitat, i que en un moment posterior han de ser lliurades als esmentats organismes de previsió social.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini».

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) Generalment, el compte 557, «Formalització», per les retencions de les quotes corresponents al personal de l'entitat.

a.2) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o del compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», per l'ingrés de les quotes esmentades en l'entitat.

b) S'ha de carregar, pels pagaments efectuats, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

477. Hisenda pública, IVA transferit.

IVA meritat amb motiu del lliurament de béns o de la prestació de serveis i d'altres operacions compreses en els textos legals corresponents.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini».

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

4770. IVA transferit.

IVA meritat amb motiu del lliurament de béns o de la prestació de serveis i d'altres operacions compreses en el text legal.

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) El compte 440, «Deutors per IVA transferit», per l'import de l'IVA transferit quan es meriti l'impost.

a.2) El compte 440, «Deutors per IVA transferit», en assentament de signe negatiu, per l'import de l'IVA transferit, corresponent a operacions anul·lades.

a.3) El subcompte 4720, «IVA suportat», i, si s'escau, del compte d'actiu de què es tracti, en els casos de producció per l'entitat de béns per al seu propi immobilitzat, i en els casos de canvi d'afectació.

b) S'ha de carregar, per l'import de l'IVA suportat deduïble que es compensi en la liquidació de l'impost, amb abonament al subcompte 4720, «IVA suportat». Si una vegada

format aquest assentament subsisteix saldo en el subcompte 4770, «IVA transferit», l'import d'aquest s'ha d'abonar al subcompte 4750, «Hisenda pública, creditor per IVA».

4777. IGIC transferit.

IGIC meritat amb motiu del lliurament de béns o de la prestació de serveis i d'altres operacions compreses en el text legal.

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) El compte 440, «Deutors per IVA transferit», per l'import de l'IGIC transferit quan es meriti l'impost.

a.2) El compte 440, «Deutors per IVA transferit», en assentament de signe negatiu, per l'import de l'IGIC transferit, corresponent a operacions anul·lades.

b) S'ha de carregar, per l'import de l'IGIC suportat deduïble que es compensi en la liquidació de l'impost, amb abonament al subcompte 4727, «IGIC suportat». Si una vegada format aquest assentament subsisteix saldo en el subcompte 4777, l'import d'aquest s'ha d'abonar al subcompte 4757, «Hisenda pública, creditor per IGIC».

48. Ajustos per periodificació.

480. Despeses anticipades.

485. Ingressos anticipats a curt termini.

480. Despeses anticipades.

Despeses comptabilitzades en l'exercici que es tanca i que corresponen al següent.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf VI, «Ajustos per periodificació».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament als comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», que hagin registrat les despeses a imputar a l'exercici posterior.

b) S'ha d'abonar, al principi de l'exercici següent, a càrrec de comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa».

485. Ingressos anticipats a curt termini.

Ingressos comptabilitzats en l'exercici que es tanca que corresponen al següent.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf V, «Ajustos per periodificació a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, a càrrec de:

a.1) Els comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», que hagin registrat els ingressos a imputar a l'exercici posterior.

a.2) El compte 186, «Ingressos anticipats a llarg termini», pel traspàs de l'import la meritació del qual s'hagi de produir en el curt termini.

b) S'ha de carregar, al principi de l'exercici següent, amb abonament a comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa».

49. Deteriorament de valor de crèdits.

490. Deteriorament de valor de crèdits.

4900. Operacions de gestió.

4901. Altres comptes a cobrar.

4902. Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

4903. Altres inversions financeres.

Correccions per deteriorament de valor dels crèdits i les partides a cobrar del subgrup 43, «Deutors pressupostaris», i del subgrup 44, «Deutors no pressupostaris».

490. Deteriorament de valor de crèdits.

Import de les correccions valoratives per deteriorament de crèdits incobrables, registrats en comptes dels subgrups 43, «Deutors pressupostaris», i 44, «Deutors no pressupostaris».

Ha de minorar la partida de l'actiu corrent del balanç en la qual figuri el dret de cobrament corresponent.

S'ha de traspasar al subcompte 4902, «Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades», l'import de les correccions de valor per deteriorament que figuri en els divisionaris dels comptes 595, «Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», i 596, «Deteriorament de valor de crèdits i altres inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», quan les inversions financeres a què es refereixen les correccions esmentades s'imputin, al seu venciment, al pressupost d'ingressos de l'entitat.

Així mateix, s'ha de traspasar al subcompte 4903, «Altres inversions financeres», l'import de les correccions de valor per deteriorament que figuri en els divisionaris dels comptes 597, «Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini», i 598, «Deteriorament de valor de crèdits i altres inversions financeres a curt termini», quan les inversions financeres a què es refereixen les correccions esmentades s'imputin, al seu venciment, al pressupost d'ingressos de l'entitat.

Funciona a través dels seus divisionaris atenent l'origen o la naturalesa dels drets.

El seu moviment és el següent, segons l'alternativa adoptada per l'entitat:

1. Quan l'entitat xifri l'import del deteriorament al final de l'exercici mitjançant una estimació global del risc de fallits existent en els saldos de deutors:

a) S'ha d'abonar, al final de l'exercici, per l'estimació efectuada, a càrrec del compte 698, «Pèrdues per deteriorament de crèdits i altres inversions financeres», a través dels seus divisionaris.

b) S'ha de carregar, igualment al final de l'exercici, per la dotació efectuada al tancament de l'exercici precedent, amb abonament al compte 798, «Reversió del deteriorament de crèdits i altres inversions financeres», a través dels seus divisionaris.

2. Quan l'entitat xifri l'import del deteriorament mitjançant un sistema individualitzat de seguiment de saldos de deutors:

a) S'ha d'abonar, al llarg de l'exercici, per l'import dels riscos que es vagin estimant, a càrrec del compte 698, «Pèrdues per deteriorament de crèdits i altres inversions financeres», a través dels seus divisionaris.

b) S'ha de carregar a mesura que es vagin donant de baixa els saldos de deutors per als quals es va dotar el compte corrector de manera individualitzada o quan desaparegui el risc, per l'import d'aquest, amb abonament al compte 798, «Reversió del deteriorament de crèdits i altres inversions financeres», a través dels seus divisionaris.

Grup 5. Comptes financers

Actius i passius financers corrents, excepte els que hagin de figurar en el grup 4, «Creditors i deutors», periodificacions financeres i provisions a curt termini.

50. EMPRÈSTITS I ALTRES EMISSIONS ANÀLOGUES A CURT TERMINI.

500. Obligacions i bons a curt termini.

- 5000. Obligacions i bons a cost amortitzat.
- 5001. Obligacions i bons a valor raonable amb canvis en resultats.
- 502. Emprèstits i altres emissions anàlogues per operacions de tresoreria.
- 5020. Emprèstits per operacions de tresoreria a cost amortitzat.
- 5021. Emprèstits per operacions de tresoreria a valor raonable amb canvis en resultats.
- 506. Interessos a curt termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues.
- 5060. Interessos a curt termini d'obligacions i bons a cost amortitzat.
- 5061. Interessos a curt termini d'obligacions i bons a valor raonable amb canvis en resultats.
- 5062. Interessos a curt termini d'emprèstits per operacions de tresoreria a cost amortitzat.
- 5063. Interessos a curt termini d'emprèstits per operacions de tresoreria a valor raonable amb canvis en resultats.
- 5065. Interessos a curt termini d'altres valors negociables a cost amortitzat.
- 5066. Interessos a curt termini d'altres valors negociables a valor raonable amb canvis en resultats.
- 509. Deutes representats en altres valors negociables a curt termini.
- 5090. Altres valors negociables a cost amortitzat.
- 5091. Altres valors negociables a valor raonable amb canvis en resultats.

Recull el finançament aliè obtingut a través d'emissions en massa de valors negociables que no hagin estat adquirits per entitats del grup, multigrup i associades, el venciment o la cancel·lació del qual 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, i formar part de l'epígraf II, «Deutes a curt termini».

La part dels deutes a llarg termini el venciment o la cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini no superior a un any ha de figurar en el passiu corrent del balanç; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representin els deutes a llarg termini el venciment o la cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini no superior a un any dels comptes corresponents del subgrup 15, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a llarg termini».

- 500. Obligacions i bons a curt termini.

Reflecteix les obligacions i els bons en circulació el venciment o la cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini no superior a un any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

- 5000. Obligacions i bons a cost amortitzat.

Recull les obligacions i els bons que en el moment de la seva emissió s'hagin classificat, de conformitat amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 9, «Passius financers», en la categoria de «Passius financers al cost amortitzat».

- a) S'ha d'abonar:

- a.1) Per l'efectiu rebut en el moment de la seva emissió, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

- a.2) Pel valor raonable del passiu assumit, a càrrec del compte 651, «Subvencions».

- a.3) A càrrec del compte 661, «Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i

el valor inicial del deute. Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels costos de transacció que siguin directament atribuïbles a l'emissió, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.2) A l'amortització dels valors, pel seu valor comptable, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'import a reemborsar.

Simultàniament, la diferència que, en cas d'amortització anticipada, hi pugui haver entre el valor de reemborsament i el valor comptable s'ha de carregar al subcompte 6655, «Pèrdues en passius financers a cost amortitzat», o s'ha d'abonar al subcompte 7655, «Beneficis en passius financers a cost amortitzat», segons el seu signe.

b.3) Quan el deute sigui assumit per una altra entitat, amb abonament al compte 752, «Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

5001. Obligacions i bons a valor raonable amb canvis en resultats.

Recull les obligacions i els bons que en el moment de la seva emissió s'hagin classificat, de conformitat amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 9, «Passius financers», en la categoria de «Passius financers a valor raonable amb canvis en resultats».

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'efectiu rebut en el moment de la seva emissió, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

a.2) A càrrec del compte 661, «Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute. Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha de carregar, al reemborsament dels valors, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per l'import a reemborsar.

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

d) S'ha d'abonar o carregar amb càrrec o abonament, respectivament, al subcompte 6642, «Pèrdues en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats», i al subcompte 7642, «Beneficis en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats», per la variació que es produeixi en el seu valor raonable, tret de la part corresponent als interessos meritats i a les diferències de canvi.

502. Emprèstits i altres emissions anàlogues per operacions de tresoreria.

Finançament aliè a curt termini instrumentat mitjançant emissions de valors negociables destinat a fer front a desfasaments transitoris de tresoreria.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5020. Emprèstits i altres emissions anàlogues per operacions de tresoreria a cost amortitzat.

Recull les emissions de valors negociables que en el moment de la seva emissió s'hagin classificat, de conformitat amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 9, «Passius financers», en la categoria «Passius financers a cost amortitzat».

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'efectiu rebut en el moment de la seva emissió, a càrrec de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

a.2) Pel valor raonable del passiu assumit, a càrrec del compte 651, «Subvencions».

a.3) A càrrec del compte 661, «Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute. Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels costos de transacció que siguin directament atribuïbles a l'emissió, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.2) A l'amortització dels valors, pel seu valor comptable, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per l'efectiu de l'emissió, i al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per la diferència entre el valor de reemborsament i l'efectiu de l'emissió.

Simultàniament, la diferència que, en cas d'amortització anticipada, hi pugui haver entre el valor de reemborsament i el valor comptable s'ha de carregar al subcompte 6655, «Pèrdues en passius financers a cost amortitzat», o s'ha d'abonar al subcompte 7655, «Beneficis en passius financers a cost amortitzat», segons el seu signe.

b.3) Quan el deute sigui assumit per una altra entitat, amb abonament al compte 752, «Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

5021. Emprèstits per operacions de tresoreria a valor raonable amb canvis en resultats.

Recull els emprèstits de valors negociables per a operacions de tresoreria que en el moment de la seva emissió s'hagin classificat, de conformitat amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 9, «Passius financers», en la categoria de «Passius financers a valor raonable amb canvis en resultats».

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per l'efectiu rebut en el moment de la seva emissió, a càrrec de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

a.2) A càrrec del compte 661, «Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute. Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha de carregar a l'amortització dels valors, pel seu valor comptable, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per l'efectiu de l'emissió, i al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de

despeses corrent», per la diferència entre el valor de reemborsament i l'efectiu de l'emissió.

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

d) S'ha d'abonar o carregar amb càrrec o abonament, respectivament, al subcompte 6642, «Pèrdues en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats», i al subcompte 7642, «Beneficis en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats», per la variació que es produeixi en el seu valor raonable, tret de la part corresponent als interessos meritats i a les diferències de canvi.

506. Interessos a curt termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues.

Recull l'import dels interessos a pagar, amb venciment a curt termini, d'emprèstits i altres emissions anàlogues.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import dels interessos meritats durant l'exercici amb venciment en el següent, a càrrec del compte 661, «Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues».

b) S'ha de carregar, al venciment dels interessos i en la cancel·lació anticipada, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

Al mateix temps, s'ha d'abonar el compte 768, «Diferències positives de canvi», o s'ha de carregar el compte 668, «Diferències negatives de canvi», com a conseqüència de l'ajust del valor del deute per interessos al tipus de canvi vigent en la data de la seva liquidació o cancel·lació.

509. Deutes representats en altres valors negociables a curt termini.

Altres passius financers el venciment o la cancel·lació 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.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes és anàleg a l'assenyalat per als subcomptes 5000, «Obligacions i bons a cost amortitzat», i 5001, «Obligacions i bons a valor raonable amb canvis en resultats», respectivament.

51. Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades.

513. Deutes a curt termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades.

514. Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades representats en valors negociables.

5140. Deutes representats en valors negociables a cost amortitzat, entitats del grup, multigrup i associades.

5141. Deutes representats en valors negociables a valor raonable amb canvis en resultats, entitats del grup, multigrup i associades.

515. Fiances rebudes a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

516. Dipòsits rebuts a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

517. Interessos a curt termini de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.

519. Altres deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades.

Deutes el venciment o la cancel·lació dels quals s'hagi de produir en un termini no superior a un any, contrets amb entitats del grup, multigrup i associades, inclosos els que per la seva naturalesa hagin de figurar en altres subgrups d'aquest grup.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu corrent del balanç a l'epígraf III, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a curt termini».

La part dels deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades que tingui venciment a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf III, «Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representin els deutes a llarg termini amb venciment a curt termini, dels comptes corresponents del subgrup 16, «Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades».

513. Deutes a curt termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades.

Subvencions reintegrables rebudes d'entitats del grup, multigrup i associades, amb venciment no superior a un any.

El seu moviment, generalment, és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) El compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent» per les quantitats percebudes.

a.2) El compte que correspongui del subgrup 94, «Ingressos per subvencions», quan una subvenció no reintegrable es converteixi en reintegrable per la part pendent d'imputar a resultats i el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors» per l'import de la subvenció que s'hagi imputat a resultats.

b) S'ha de carregar:

b.1) Per qualsevol circumstància que determini la reducció total o parcial d'aquestes, d'acord amb els termes de la seva concessió, amb abonament, generalment, al compte 418, «Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions».

b.2) Si perd el seu caràcter de reintegrable, amb abonament, generalment, del seu saldo als comptes 940, «Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda», 941, «Ingressos de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses», o 942, «Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres», o a comptes del subgrup 75, «Transferències i subvencions».

514. Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades representats en valors negociables.

Deutes contrets amb entitats del grup, multigrup i associades per emprèstits i altres emissions anàlogues emeses per l'entitat, amb venciment no superior a un any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és anàleg al del compte 500, «Obligacions i bons a curt termini», i s'utilitzen en la contrapartida els comptes relatius a entitats del grup, multigrup i associades.

515. Fiances rebudes a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

Efectiu rebut d'entitats del grup, multigrup i associades com a garantia del compliment d'una obligació, a termini no superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a la constitució, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», a la cancel·lació de la fiança, segons que correspongui.

b.2) El compte 778, «Ingressos excepcionals», per l'incompliment de l'obligació afermada que determini pèrdues en la fiança, o al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», segons estableixi la normativa aplicable.

516. Dipòsits rebuts a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

Efectiu rebut en concepte de dipòsit irregular d'entitats del grup, multigrup i associades, a termini no superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a la constitució, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha de carregar, a la cancel·lació, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons que correspongui.

517. Interessos a curt termini de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.

Interessos a pagar, amb venciment a curt termini, de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import dels interessos meritats durant l'exercici, amb venciment en el següent, a càrrec del compte 663, «Interessos de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades», a través del subcompte que correspongui.

b) S'ha de carregar, quan es produeixi el venciment dels interessos, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

Al mateix temps, s'ha d'abonar el compte 768, «Diferències positives de canvi», o s'ha de carregar el compte 668, «Diferències negatives de canvi», com a conseqüència de l'ajust del valor del deute per interessos al tipus de canvi vigent en la data de la seva liquidació.

519. Altres deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades.

Els contrets amb entitats del grup, multigrup i associades per préstecs rebuts i altres dèbits no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment no superior a un any. S'han d'incloure els deutes per compra d'immobilitzat i per arrendament financer.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) A la formalització del deute, per l'import rebut, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent» o del compte d'actiu que correspongui.

a.2) Pel valor raonable del passiu assumit, a càrrec del compte 651, «Subvencions».

a.3) Per la recepció a conformitat dels béns subministrats o del dret d'ús sobre aquests, a càrrec de comptes del grup 2, «Actiu no corrent».

a.4) A càrrec del compte 663, «Interessos de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades», a través del divisionari que correspongui, per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute.

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels costos de transacció directament atribuïbles, llevat que, si s'escau, s'hagin deduït de l'efectiu rebut en l'emissió, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.2) Per l'import cancel·lat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.3) Quan el deute sigui assumit per una altra entitat, amb abonament al compte 752, «Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

52. Deutes a curt termini per préstecs rebuts i altres conceptes.

520. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit.

521. Deutes per operacions de tresoreria.

522. Deutes a curt termini transformables en subvencions.

523. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini.

524. Creditors per arrendament financer a curt termini.

526. Passius per derivats financers a curt termini.

5260. Passius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura.

5261. Passius per altres derivats financers a curt termini.

5266. Interessos a curt termini de permutes financeres designades instruments de cobertura.

5267. Interessos a curt termini d'altres permutes financeres.

527. Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit.

528. Interessos a curt termini d'altres deutes.

529. Altres deutes a curt termini.

Finançament aliè no instrumentat en valors negociables ni contret amb entitats del grup, multigrup i associades, el venciment o la cancel·lació del qual 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, i formar part de l'epígraf II, «Deutes a curt termini».

La part dels passius a llarg termini el venciment o la cancel·lació dels quals s'hagi de produir a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representin els deutes a llarg termini el venciment o la cancel·lació dels quals s'hagi de produir a curt termini dels comptes corresponents del subgrup 17, «Deutes a llarg termini per préstecs rebuts i altres conceptes».

520. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit.

Els contrets amb entitats de crèdit per préstecs rebuts i altres debits, amb venciment no superior a un any, excepte els destinats a cobrir desfasaments transitoris de tresoreria, que s'han de recollir en el compte 521, «Deutes per operacions de tresoreria».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) A la formalització del deute, per l'import rebut, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

a.2) Pel valor raonable del passiu assumit, a càrrec del compte 651, «Subvencions».

a.3) A càrrec del subcompte 6625, «Interessos de deutes amb entitats de crèdit», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute.

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels costos de transacció directament atribuïbles que no s'hagin deduït de l'efectiu rebut en l'emissió, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.2) Per l'import cancel·lat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.3) Quan el deute sigui assumit per una altra entitat, amb abonament al compte 752, «Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

521. Deutes per operacions de tresoreria.

Finançament aliè a curt termini no instrumentat mitjançant valors negociables per fer front a desfasaments transitoris de tresoreria.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) A la formalització del deute, per l'import rebut, a càrrec de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

a.2) Pel valor raonable del passiu assumit, a càrrec del compte 651, «Subvencions».

a.3) A càrrec del divisionari que correspongui del compte 662, «Interessos de deutes», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute.

b) S'ha de carregar:

b.1) Pels costos de transacció directament atribuïbles que no s'hagin deduït de l'efectiu rebut en l'emissió, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

b.2) Per l'import cancel·lat, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

c) S'ha de carregar o abonar amb abonament o càrrec als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor del deute al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

522. Deutes a curt termini transformables en subvencions.

Subvencions reintegrables rebudes d'altres entitats o particulars, amb venciment no superior a un any.

El seu moviment, generalment, és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) El compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», per les quantitats percebudes.

a.2) El compte que correspongui del subgrup 94, «Ingressos per subvencions», quan una subvenció no reintegrable es converteixi en reintegrable per la part pendent

d'imputar a resultats i el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors» per l'import de la subvenció que s'hagi imputat a resultats.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) Generalment, el compte 418, «Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions», per qualsevol circumstància que determini la reducció total o parcial de les subvencions, d'acord amb els termes de la seva concessió.

b.2) Els comptes 940, «Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda», 941, «Ingressos de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses», o 942, «Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres», o a comptes del subgrup 75, «Transferències i subvencions», si perd el seu caràcter reintegrable.

523. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini.

Deutes amb subministradors de béns definits en el grup 2, «Actiu no corrent», amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per la recepció a conformitat dels béns subministrats, a càrrec de comptes del grup 2, «Actiu no corrent».

a.2) Per la despesa financera meritada fins assolir el valor de reemborsament del deute, a càrrec del compte 662, «Interessos de deutes», a través del divisionari que correspongui.

b) S'ha de carregar per l'import cancel·lat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

524. Creditors per arrendament financer a curt termini.

Deutes amb venciment no superior a un any amb altres entitats en qualitat de cedents de l'ús de béns, en acords que s'hagin de qualificar d'arrendaments financers en els termes que recullen les normes de reconeixement i valoració.

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per la recepció a conformitat del dret d'ús sobre els béns subministrats, a càrrec de comptes del grup 2, «Actiu no corrent».

a.2) Per la despesa financera meritada fins assolir el valor de reemborsament del deute, a càrrec, generalment, del compte 662, «Interessos de deutes», a través del divisionari que correspongui.

b) S'ha de carregar per la cancel·lació total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

526. Passius per derivats financers a curt termini.

Import corresponent a les operacions amb derivats financers amb valoració desfavorable per a l'entitat, el venciment de les quals o la data en què s'esperen liquidar no sigui superior a un any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5260. Passius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura.

Recull la valoració desfavorable per a l'entitat dels derivats financers designats instruments de cobertura, d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables».

a) S'ha d'abonar per l'import rebut, si s'escau, en el moment de la contractació, a càrrec, generalment, de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes en el moment de la liquidació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

c) S'ha d'abonar o carregar, per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec o abonament, als subcomptes 6645, «Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura», i 7645, «Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura», respectivament, quan segons la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i la variació esmentada s'hagi d'imputar al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici.

d) S'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec, als comptes 910, «Beneficis per cobertures», i 810, «Pèrdues per cobertures», respectivament, per la variació del valor raonable de l'instrument derivat que s'hagi determinat com a cobertura eficaç, quan el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i la variació esmentada s'hagi d'imputar al compte del resultat economicopatrimonial d'exercicis posteriors o al valor inicial de la partida coberta.

5261. Passius per altres derivats financers a curt termini.

Recull la valoració desfavorable per a l'entitat dels derivats financers als quals no s'apliqui la comptabilitat de cobertures.

a) S'ha d'abonar per l'import rebut, si s'escau, en el moment de la contractació, a càrrec, generalment, de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes en el moment de la liquidació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

c) S'ha d'abonar o carregar, per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec o abonament, als subcomptes 6646, «Pèrdues en altres derivats financers», i 7646, «Beneficis en altres derivats financers», respectivament.

5266. Interessos a curt termini de permutes financeres designades instruments de cobertura.

Interessos a pagar a curt termini per operacions de permuta financera designats instruments de cobertura.

a) S'ha d'abonar, a càrrec del subcompte 6628, «Interessos de permutes financeres designades instruments de cobertura», per l'import meritat durant l'exercici.

b) S'ha de carregar, quan es produeixi el venciment dels interessos, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

5267. Interessos a curt termini d'altres permutes financeres.

El seu moviment és anàleg al del subcompte 5266, i s'utilitza com a contrapartida el subcompte 6626, «Interessos d'altres deutes».

527. Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit.

Interessos a pagar, amb venciment a curt termini, de deutes amb entitats de crèdit, incloses les operacions de tresoreria.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import dels interessos meritats durant l'exercici, amb venciment en el següent, a càrrec del subcompte 6625, «Interessos de deutes amb entitats de crèdit».

b) S'ha de carregar, quan es produeixi el venciment dels interessos, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

Al mateix temps, s'ha d'abonar el compte 768, «Diferències positives de canvi», o s'ha de carregar el compte 668, «Diferències negatives de canvi», com a conseqüència de l'ajust del valor del deute per interessos al tipus de canvi vigent en la data de la seva liquidació.

528. Interessos a curt termini d'altres deutes.

Interessos a pagar, amb venciment a curt termini, de deutes, exclosos els que s'han de registrar en el compte 527, «Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit».

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 527, «Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit», i s'utilitza com a contrapartida el subcompte 6626, «Interessos d'altres deutes».

529. Altres deutes a curt termini.

Els contrets amb tercers per préstecs rebuts i altres dèbits no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 520, «Deutes a curt termini amb entitats de crèdit».

53. Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

530. Participacions a curt termini en entitats del grup.

5300. En entitats de dret públic.

5301. En societats mercantils.

5302. En altres entitats.

531. Participacions a curt termini en entitats multigrup i associades.

5310. En entitats de dret públic.

5311. En societats mercantils i societats cooperatives.

5312. En altres entitats.

532. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

5320. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment.

5321. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades disponibles per a la venda.

5322. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades a valor raonable amb canvis en resultats.

533. Crèdits a curt termini a entitats del grup, multigrup i associades.

535. Interessos a curt termini d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

536. Dividend a cobrar d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

537. Fiances constituïdes a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

538. Dipòsits constituïts a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

539. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades el venciment o la data esperada d'alienació de les quals s'hagi de produir en un termini no superior a un any, incloses les que per la seva naturalesa hagin de figurar en altres subgrups d'aquest grup. També s'hi inclouen les fiances i els dipòsits a curt termini constituïts amb aquestes entitats.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

La part de les inversions a llarg termini, amb entitats del grup, multigrup i associades, el venciment o la cancel·lació de les quals s'hagi de produir en el curt termini ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf IV, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades»; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representi la inversió a llarg termini el venciment o la cancel·lació de la qual s'hagi de produir en el curt termini dels comptes corresponents del subgrup 25, «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades».

530. Participacions a curt termini en entitats del grup.

Inversions en drets sobre el patrimoni net d'entitats del grup, que s'hagin d'extingir en un termini no superior a un any.

Funciona a través dels seus divisionaris:

El moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5300. En entitats de dret públic.

a) S'ha de carregar amb abonament al divisionari corresponent del compte 250, «Participacions a llarg termini en entitats del grup», pel seu traspàs a curt termini quan s'hagi acordat l'extinció de la participació.

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les devolucions d'aportacions, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades» pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Per la reversió dels béns aportats en adscripció a organismes públics dependents, a càrrec del compte corresponent del bé. Al mateix temps, s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», per la diferència entre el valor raonable del bé que reverteix i el valor comptable de la participació, segons el seu signe.

5301. En societats mercantils.

a) S'ha de carregar amb abonament al divisionari corresponent del compte 250, «Participacions a llarg termini en entitats del grup», pel seu traspàs a curt termini quan s'hagi acordat l'extinció de la participació.

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i, si s'escau, del 539, «Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.3) Per la reversió dels béns aportats en adscripció, a càrrec del compte corresponent del bé.

Al mateix temps, s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», per la diferència entre el valor raonable del bé que reverteix i el valor comptable de la participació, segons el seu signe.

b.4) Quan una participació en una entitat del grup, multigrup i associades deixi de tenir aquesta qualificació, a càrrec del compte 540, «Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni», pel seu valor raonable. Al mateix temps, per la diferència entre el valor raonable i el valor comptable, s'ha de carregar el compte 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», o s'ha d'abonar el compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», segons el seu signe.

b.5) Per l'import del deteriorament fins al límit dels augments valoratius registrats en el patrimoni net previst a ser entitat del grup, multigrup i associada, a càrrec del compte 891, «Deteriorament de participacions en entitats del grup, multigrup i associades».

5302. En altres entitats.

a) S'ha de carregar amb abonament al divisionari corresponent del compte 250, «Participacions a llarg termini en entitats del grup», pel seu traspàs a curt termini quan s'hagi acordat l'extinció de la participació.

b) S'ha d'abonar per les devolucions d'aportacions a càrrec generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades» pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

531. Participacions a curt termini en entitats multigrup i associades.

Inversions en drets sobre el patrimoni net d'entitats multigrup i associades, la data esperada d'extinció de les quals no sigui superior a l'any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5310. En entitats de dret públic.

a) S'ha de carregar amb abonament al divisionari corresponent del compte 251, «Participacions a llarg termini en entitats multigrup i associades», pel seu traspàs a curt termini quan s'hagi acordat l'extinció de la participació.

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les devolucions d'aportacions, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades» pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Per la reversió dels béns aportats en adscripció, a càrrec del compte corresponent del bé. Al mateix temps, s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», per la diferència entre el valor raonable del bé que reverteix i el valor comptable de la participació, segons el seu signe.

5311. En societats mercantils i societats cooperatives.

a) S'ha de carregar amb abonament al divisionari corresponent del compte 251, «Participacions a llarg termini en entitats multigrup i associades», pel seu traspàs a curt termini quan s'hagi acordat l'extinció de la participació.

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i, si s'escau, del 539, «Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Quan una participació en una entitat del grup, multigrup i associades deixi de tenir aquesta qualificació, a càrrec del subcompte 5400, «Inversions a curt termini en instruments de patrimoni disponibles per a la venda», pel seu valor raonable. Al mateix temps, per la diferència entre el valor raonable i el valor comptable, s'ha de carregar el compte 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», o s'ha d'abonar el compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», segons el seu signe.

b.3) Per l'import del deteriorament fins al límit dels augments valoratius registrats en el patrimoni net previs a ser entitat del grup, multigrup i associada, a càrrec del compte 891, «Deteriorament de participacions en entitats del grup, multigrup i associades».

5312. En altres entitats.

a) S'ha de carregar amb abonament al divisionari corresponent del compte 251, «Participacions a llarg termini en entitats multigrup i associades», pel seu traspàs a curt termini quan s'hagi acordat l'extinció de la participació.

b) S'ha d'abonar per les devolucions d'aportacions a càrrec generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6660, «Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7660, «Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades» pels possibles resultats negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

532. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades.

Inversions en obligacions, bons o altres valors representatius de deute emesos per entitats del grup, multigrup i associades, inclosos els que fixen el seu rendiment en funció

d'índexs o sistemes anàlegs, que tenen venciment o s'esperen liquidar en un termini no superior a un any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5320. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment.

Recull les inversions en valors representatius de deute que hagin estat classificades en la categoria d'inversions mantingudes fins al venciment, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals no sigui superior a un any.

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, per la contraprestació lliurada, exclosos els interessos meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Amb abonament al compte 7631, «Ingressos de valors representatius de deutes d'entitats del grup, multigrup i associades», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió. Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

a.4) Per la reclassificació des de la categoria de disponible per a la venda, amb abonament al subcompte 5321, «Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup o associades disponibles per a la venda».

a.5) Per la reclassificació des de la categoria d'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats, amb abonament al subcompte 5322, «Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades a valor raonable amb canvis en resultats».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per l'amortització, l'alienació o la baixa de l'actiu dels valors, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6661, «Pèrdues en valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades», o s'ha d'abonar el subcompte 7661, «Beneficis en valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades», pels possibles resultats, negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Per la reclassificació a la categoria de disponible per a la venda, a càrrec del subcompte 5321, «Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades disponibles per a la venda».

c) S'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec, als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor de la inversió al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

5321. Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades disponibles per a la venda.

Recull les inversions en valors representatius de deute no classificats en altres categories, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals no sigui superior a un any.

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, per la contraprestació lliurada, exclosos els interessos meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Amb abonament al compte 7631, «Ingressos de valors representatius de deutes d'entitats del grup, multigrup i associades», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió. Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

a.4) Per la reclassificació des de la categoria d'inversió mantinguda a venciment, amb abonament al subcompte 5320, «Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment».

Al mateix temps, per la diferència entre el valor raonable i el cost amortitzat dels valors, s'ha de carregar el compte 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», o s'ha d'abonar el compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», segons el seu signe.

a.5) En el moment del registre del deteriorament del valor, per les variacions negatives del valor raonable imputades prèviament al patrimoni net, amb abonament en el compte 902, «Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per l'amortització, l'alienació o la baixa de l'actiu dels valors, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b.2) Per la reclassificació a la categoria d'inversió mantinguda a venciment, a càrrec del subcompte 5320, «Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment».

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», i 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», excepte la part corresponent a les diferències de canvi associades al cost amortitzat, que s'han de registrar en els comptes 668, «Diferències negatives de canvi», o 768, «Diferències positives de canvi», segons el seu signe, i la part corresponent als interessos meritats.

5322. Valors representatius de deute a valor raonable amb canvis en resultats.

Recull les inversions en valors representatius de deute classificades en la categoria actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, per la contraprestació lliurada, exclosos els interessos meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Amb abonament al compte 7631, «Ingressos de valors representatius de deutes d'entitats del grup, multigrup i associades», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió. Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha d'abonar:

b.1) A càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», per l'alienació o l'amortització dels valors.

b.2) Per la reclassificació a la categoria d' «Inversions mantingudes fins al venciment», a càrrec del subcompte 5320, «Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades mantinguts a venciment».

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als subcomptes 7640, «Beneficis en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats», i 6640, «Pèrdues en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats», excepte la part corresponent a les diferències de canvi, que s'han de registrar en els comptes 668, «Diferències negatives de canvi», o 768, «Diferències positives de canvi», segons el seu signe, i excepte la part corresponent als interessos meritats.

533. Crèdits a curt termini a entitats del grup, multigrup i associades.

Inversions a curt termini en préstecs i altres crèdits, diferents dels que hagin de figurar en el grup 4, «Creditors i deutors», inclosos els derivats d'alienacions d'immobilitzat, concedits a entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) A la formalització del crèdit, per l'import d'aquest, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o als comptes d'immobilitzat corresponents, en el cas de crèdits per alienació d'immobilitzat.

A més, en el cas de crèdits concedits amb interessos subvencionats, s'ha d'abonar aquest compte a càrrec del compte 651, «Subvencions», per la diferència entre l'import lliurat i el valor raonable del crèdit, d'acord amb els criteris que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Amb abonament al subcompte 7632, «Ingressos de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió. Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha d'abonar, al venciment o al reintegrament total o parcial, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i del subcompte 6670, «Pèrdues de crèdits incobrables. Amb entitats del grup, multigrup i associades», en cas de pèrdues per insolvències.

535. Interessos a curt termini d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

Interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de valors representatius de deute i de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», a la subscripció o compra dels valors, per l'import dels interessos meritats i no vençuts el venciment dels quals no sigui superior a un any.

a.2) El subcompte 7631, «Ingressos de valors representatius de deutes d'entitats del grup, multigrup i associades», o el subcompte 7632, «Ingressos de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades», segons correspongui, pels interessos meritats i no vençuts, al final de l'exercici i en la cancel·lació anticipada.

b) S'ha d'abonar a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», al venciment o cobrament dels interessos i a l'alienació o baixa de l'actiu dels valors o del crèdit, segons correspongui.

Al mateix temps, s'ha d'abonar el compte 768, «Diferències positives de canvi», o s'ha de carregar el compte 668, «Diferències negatives de canvi», per les diferències de canvi que s'hagin produït fins aquest moment.

536. Dividend a cobrar d'inversions financeres en entitats del grup, multigrup i associades.

Crèdits per dividends, tant si són definitius com «a compte», pendents de cobrament, la distribució dels quals ha estat acordada per l'entitat del grup, multigrup o associada a què corresponen.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», a la subscripció o compra dels valors, per l'import dels dividends acordats i no vençuts.

a.2) El compte 760, «Ingressos de participacions en el patrimoni net», per l'import meritat.

b) S'ha d'abonar, a l'inici del període de repartiment de dividends, o pel cobrament d'aquests, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

537. Fiances constituïdes a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Efectiu lliurat a entitats del grup, multigrup i associades com a garantia del compliment d'una obligació, a termini no superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, a la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) El compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», a la cancel·lació de la fiança, segons que correspongui.

b.2) El compte 678, «Despeses excepcionals», per incompliment de l'obligació afermada que determini pèrdues en la fiança.

538. Dipòsits constituïts a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Efectiu lliurat a entitats del grup, multigrup i associades en concepte de dipòsit irregular, a termini no superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, a la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha d'abonar, a la cancel·lació, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons que correspongui.

539. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre participacions en el patrimoni net d'entitats del grup, multigrup i associades, quan tinguin la consideració d'inversions financeres a curt termini.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, i minorar la partida en què es reflecteixin les participacions corresponents.

El seu moviment és el següent:

S'ha de carregar, pels desemborsaments que es vagin exigint, amb abonament al subcompte 4002, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades», o al divisionari corresponent dels comptes 530, «Participacions a curt termini en entitats del grup», o 531, «Participacions a curt termini en entitats multigrup i associades», pels saldos pendents, quan s'alienin participacions no desemborsades totalment.

54. Altres inversions financeres a curt termini.

540. Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni.

5400. Inversions a curt termini en instruments de patrimoni disponibles per a la venda.

5401. Inversions en instruments de patrimoni a valor raonable amb canvis en resultats.

541. Valors representatius de deute a curt termini.

5410. Valors representatius de deute a curt termini mantinguts a venciment.

5411. Valors representatius de deute a curt termini disponibles per a la venda.

5412. Valors representatius de deute a valor raonable amb canvis en resultats.

542. Crèdits a curt termini.

5420. Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat.

5429. Altres crèdits a curt termini.

543. Actius per derivats financers a curt termini.

5430. Actius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura.

5431. Actius per altres derivats financers a curt termini.

5436. Interessos a curt termini de permutes financeres designades instruments de cobertura.

5437. Interessos a curt termini d'altres permutes financeres.

544. Crèdits a curt termini al personal.

545. Dividend a cobrar.

546. Interessos a curt termini de valors representatius de deute.

547. Interessos a curt termini de crèdits.

548. Imposicions a curt termini.

549. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini.

5490. D'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

5491. D'actius financers disponibles per a la venda.

Inversions financeres, qualsevol que sigui la seva forma d'instrumentació, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals no sigui superior a un any i no estiguin relacionades amb entitats del grup, multigrup i associades, excepte les que hagin de figurar en el compte 577, «Actius líquids equivalents a l'efectiu».

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini».

La part de les inversions a llarg termini el venciment o la data esperada d'alienació de les quals no sigui superior a un any ha de figurar en l'actiu del balanç a l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representi la inversió a llarg termini el venciment o la data esperada d'alienació de la qual s'hagi de produir a curt termini dels comptes corresponents del subgrup 26, «Altres inversions financeres a llarg termini».

540. Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni.

Inversions en drets sobre el patrimoni net, accions amb o sense cotització en un mercat regulat o altres valors, de societats mercantils, que s'esperin alienar o extingir en un termini no superior a un any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5400. Inversions a curt termini en instruments de patrimoni disponibles per a la venda.

Recull les inversions en instruments de patrimoni classificades en la categoria d'actius financers disponibles per a la venda que s'esperin alienar o extingir en un termini no superior a un any.

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», i, si s'escau, al compte 549, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Quan s'hagi acordat l'alienació de la participació, amb abonament al compte 260, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni», pel seu traspàs a curt termini.

a.4) Per la reversió del deteriorament, amb abonament al compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i, si hi ha desemborsaments pendents, a càrrec del compte 549, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini».

A més, en el cas de participacions valorades al cost, s'ha de carregar el subcompte 6651, «Pèrdues en inversions en instruments de patrimoni valorats a cost», o s'ha d'abonar el subcompte 7651, «Beneficis en inversions en instruments de patrimoni valorats a cost», pels possibles resultats, negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Per l'import del deteriorament estimat a càrrec del subcompte 6963, «Pèrdues per deteriorament de participacions en el patrimoni net d'altres entitats».

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable al final de l'exercici i en la cancel·lació, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», i 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

5401. Inversions en instruments de patrimoni a valor raonable amb canvis en resultats.

Recull les inversions en instruments de patrimoni classificades en la categoria d'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

a) S'ha de carregar, a la subscripció o compra, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», i, si s'escau, al compte 549, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini».

b) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als subcomptes 7640, «Beneficis en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats», i 6640, «Pèrdues en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats».

c) S'ha d'abonar per les alienacions, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i, si hi ha desemborsaments pendents, a càrrec del compte 549, «Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini».

541. Valors representatius de deute a curt termini.

Inversions en obligacions, bons o altres valors representatius de deute, inclosos els que fixen el seu rendiment en funció d'índexs o sistemes anàlegs, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals no sigui superior a un any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5410. Valors representatius de deute a curt termini mantinguts a venciment.

Recull les inversions en valors representatius de deute que hagin estat classificades en la categoria d'inversions mantingudes fins al venciment, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals no sigui superior a un any.

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, per la contraprestació lliurada, exclosos els interessos meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Amb abonament al compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió. Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

a.4) Per la reclassificació des de la categoria de disponible per a la venda, amb abonament al subcompte 5411, «Valors representatius de deute a curt termini disponibles per a la venda».

a.5) Per la reclassificació des de la categoria d'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats, amb abonament al subcompte 5412, «Valors representatius de deute a valor raonable amb canvis en resultats».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per l'amortització, l'alienació o la baixa de l'actiu dels valors, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent». Al mateix temps s'ha de carregar el subcompte 6650, «Pèrdues en inversions financeres a cost amortitzat», o s'ha d'abonar el subcompte 7650, «Beneficis en inversions financeres a

cost amortitzat», pels possibles resultats, negatius o positius, respectivament, derivats de l'operació.

b.2) Per la reclassificació a la categoria de disponible per a la venda, a càrrec del subcompte 5411, «Valors representatius de deute a curt termini disponibles per a la venda».

c) S'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec, als comptes 768, «Diferències positives de canvi», o 668, «Diferències negatives de canvi», respectivament, com a conseqüència de l'ajust del valor de la inversió al tipus de canvi vigent en la data de tancament de l'exercici o de la cancel·lació.

5411. Valors representatius de deute a curt termini disponibles per a la venda.

Recull les inversions en valors representatius de deute no classificats en altres categories, el venciment o la data esperada d'alienació de les quals no sigui superior a un any.

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, per la contraprestació lliurada, exclosos els interessos meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles a la subscripció o compra, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Amb abonament al compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió. Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

a.4) Per la reclassificació des de la categoria d'inversió mantinguda a venciment, amb abonament al subcompte 5410, «Valors representatius de deute a curt termini mantinguts a venciment».

Al mateix temps, per la diferència entre el valor raonable i el cost amortitzat dels valors, s'ha de carregar el compte 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», o s'ha d'abonar el compte 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», segons el seu signe.

a.5) En el moment del registre del deteriorament del valor, per les variacions negatives del valor raonable imputades prèviament al patrimoni net, amb abonament en el compte 902, «Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

b) S'ha d'abonar:

b.1) Per l'amortització, l'alienació o la baixa de l'actiu dels valors, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b.2) Per la reclassificació a la categoria d'inversió mantinguda a venciment, a càrrec del subcompte 5410, «Valors representatius de deute a curt termini mantinguts a venciment».

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda», i 800, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», excepte la part corresponent a les diferències de canvi associades al cost amortitzat, que s'han de registrar en els comptes 668, «Diferències negatives de canvi», o 768, «Diferències positives de canvi», segons el seu signe, i la part corresponent als interessos meritats.

5412. Valors representatius de deute a valor raonable amb canvis en resultats.

Recull les inversions en valors representatius de deute classificades en la categoria actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

a) S'ha de carregar:

a.1) A la subscripció o compra, per la contraprestació lliurada, exclosos els interessos meritats i no vençuts, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.2) Amb abonament al compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió. Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha d'abonar:

b.1) A càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», per l'alienació o l'amortització dels valors.

b.2) Per la reclassificació a la categoria d' «Inversions mantingudes fins al venciment», a càrrec del subcompte 5410, «Valors representatius de deute a curt termini mantinguts a venciment».

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als subcomptes 7640, «Beneficis en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats», i 6640, «Pèrdues en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats», excepte la part corresponent a les diferències de canvi, que s'han de registrar en els comptes 668, «Diferències negatives de canvi», o 768, «Diferències positives de canvi», segons el seu signe, i excepte la part corresponent als interessos meritats.

542. Crèdits a curt termini.

Préstecs i altres crèdits concedits a tercers amb venciment no superior a un any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) A la formalització del crèdit, per l'import d'aquest, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o als comptes d'immobilitzat corresponents, en el cas de crèdits que hagin de figurar en el subcompte 5420, «Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat».

A més, en el cas de crèdits concedits amb interessos subvencionats, s'ha d'abonar aquest compte a càrrec del compte 651, «Subvencions», per la diferència entre l'import lliurat i el valor raonable del crèdit, d'acord amb els criteris que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

a.2) Pels costos de transacció directament atribuïbles, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

a.3) Amb abonament al subcompte 7620, «Ingressos de crèdits», per la imputació de la diferència meritada entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial de la inversió. Quan la diferència esmentada sigui negativa l'assentament ha de ser l'invers.

b) S'ha d'abonar, al venciment o al reintegrament total o parcial, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», i del subcompte 6671, «Pèrdues de crèdits incobrables. Amb altres entitats», en cas de pèrdues per insolvències.

543. Actius per derivats financers a curt termini.

Import corresponent a les operacions amb derivats financers amb valoració favorable per a l'entitat, el venciment de les quals o la data en què s'esperen liquidar no sigui superior a un any.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5430. Actius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura.

Recull la valoració favorable per a l'entitat dels derivats financers designats instruments de cobertura.

a) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes, si s'escau, en el moment de la contractació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha d'abonar per l'import rebut en el moment de la liquidació, a càrrec, generalment, de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, als subcomptes 7645, «Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura», i 6645, «Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura», respectivament, quan segons la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i la variació esmentada s'hagi d'imputar al compte del resultat economicopatrimonial de l'exercici.

d) S'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec, als comptes 910, «Beneficis per cobertures», i 810, «Pèrdues per cobertures», respectivament, per la variació del valor de l'instrument derivat que s'hagi determinat com a cobertura eficaç, quan el derivat s'hagi de valorar pel seu valor raonable i la variació esmentada s'hagi d'imputar al compte del resultat econòmic patrimonial d'exercicis posteriors o al valor inicial de la partida coberta.

5431. Actius per altres derivats financers a curt termini.

Recull la valoració favorable per a l'entitat dels derivats financers als quals no s'apliqui la comptabilitat de cobertures.

a) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes, si s'escau, en el moment de la contractació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha d'abonar per l'import rebut en el moment de la liquidació, a càrrec, generalment, de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

c) S'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, als subcomptes 7646, «Beneficis en altres derivats financers», i 6646, «Pèrdues en altres derivats financers», respectivament.

5436. Interessos a curt termini de permutes financeres designades instruments de cobertura.

Interessos a cobrar a curt termini per operacions de permuta financera designats instruments de cobertura.

a) S'ha de carregar, per l'import dels interessos meritats durant l'exercici, amb abonament al subcompte 7628, «Ingressos de permutes financeres designades instruments de cobertura».

b) S'ha d'abonar a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», al venciment o cobrament d'interessos.

5437. Interessos a curt termini d'altres permutes financeres.

El seu moviment és anàleg al del subcompte 5436, «Interessos a curt termini de permutes financeres designades instruments de cobertura», i s'utilitza com a contrapartida el subcompte 7620, «Ingressos de crèdits», en lloc del 7628, «Ingressos de permutes financeres designades instruments de cobertura».

544. Crèdits a curt termini al personal.

Crèdits concedits al personal de l'entitat, el venciment dels quals no sigui superior a un any.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 542, «Crèdits a curt termini».

545. Dividend a cobrar.

Crèdits per dividends, tant si són definitius com «a compte», la distribució dels quals ha estat acordada per la societat a què corresponen.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», a la subscripció o compra dels valors, per l'import dels dividends acordats i no vençuts.

a.2) El compte 760, «Ingressos de participacions en el patrimoni net», per l'import meritat.

b) S'ha d'abonar, a l'inici del període de repartiment de dividends, o pel cobrament d'aquests, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

546. Interessos a curt termini de valors representatius de deute.

Interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de valors representatius de deute.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», a la subscripció o compra dels valors, per l'import dels interessos meritats i no vençuts el venciment dels quals no sigui superior a un any.

a.2) El compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute», pels interessos meritats i no vençuts, al final de l'exercici i en la cancel·lació anticipada.

b) S'ha d'abonar a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», al venciment o cobrament dels interessos i a l'alienació o baixa de l'actiu dels valors.

Al mateix temps, s'ha d'abonar el compte 768, «Diferències positives de canvi», o s'ha de carregar el compte 668, «Diferències negatives de canvi», per les diferències de canvi que s'hagin produït fins aquest moment.

547. Interessos a curt termini de crèdits.

Interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de crèdits.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, per l'import dels interessos meritats i no vençuts, al final de l'exercici i en la cancel·lació anticipada, amb abonament al subcompte 7620, «Ingressos de crèdits».

b) S'ha d'abonar a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», al venciment o cobrament d'interessos i al reintegrament o la baixa de l'actiu del crèdit.

548. Imposicions a curt termini.

Saldos en bancs i institucions de crèdit formalitzats per mitjà d'un compte a termini o similars, amb venciment no superior a un any. També s'hi han d'incloure, amb el degut desenvolupament en subcomptes, els interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de les imposicions a termini.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», a la seva formalització.

a.2) El compte 7620, «Ingressos de crèdits», pels interessos meritats.

b) S'ha d'abonar, a la cancel·lació de la imposició, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

549. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini.

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre participacions en el patrimoni net de societats mercantils, quan es tracti d'inversions financeres a curt termini.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, i minorar la partida en què es reflecteixin les participacions corresponents.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a l'adquisició o la subscripció de les participacions, per l'import pendent de desemborsar, a càrrec del divisionari corresponent del compte 540, «Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni».

b) S'ha de carregar, pels desemborsaments que es vagin exigint, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o al divisionari corresponent del compte 540, «Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni», pels saldos pendents, quan s'alienin participacions no desemborsades totalment.

55. Altres comptes financers.

550. Comptes corrents no bancaris.

5500. Comptes corrents no bancaris amb ens públics, per administració de recursos.

5509. Altres comptes corrents no bancaris.

554. Cobraments pendents d'aplicació.

555. Pagaments pendents d'aplicació.

556. Moviments interns de tresoreria.

557. Formalització.

558. Provisions de fons per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa.

5580. Provisions de fons per a pagaments a justificar pendents de justificació.

- 5581. Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendants de justificació.
 - 5584. Lliuraments per a pagaments a justificar.
 - 5585. Lliuraments per a la reposició d'avançaments de caixa fixa pendants de pagament.
 - 5586. Despeses efectuades amb provisions de fons per a pagaments a justificar pendants de justificació.
 - 559. Altres partides pendants d'aplicació.
- Recull altres comptes financers que no es classifiquin en altres subgrups.
- 550. Comptes corrents no bancaris.

Comptes corrents mantinguts amb una persona natural o jurídica que no sigui un banc, un banquer o una institució de crèdit, ni un deutor o un creditor que hagi de figurar en el grup 4 «Creditors i deutors».

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini», per la suma dels saldos que presentin els comptes corrents deutors, i en el passiu corrent del balanç a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini», per la suma dels saldos que presentin els comptes corrents creditors.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i el moviment dels subcomptes que comprèn són els que s'indiquen a continuació.

- 5500. Comptes corrents no bancaris amb ens públics, per administració de recursos.

Comptes corrents amb ens públics que gestionin recursos dels quals sigui titular l'entitat.

A través d'aquest compte s'han de reflectir, en l'entitat titular dels recursos, els lliuraments a compte de la recaptació d'aquests recursos que es rebin dels ens públics que els gestionin, així com la liquidació definitiva que, en relació amb la recaptació esmentada, es practiqui periòdicament.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pels lliuraments a compte que es rebin. Aquest mateix assentament s'ha d'efectuar pel cobrament del saldo que resulti a favor de l'entitat quan es faci la liquidació definitiva dels recursos gestionats per un altre ens públic, atès que els lliuraments a compte són inferiors a l'import total de la recaptació.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 4420, «Ens públics deutors per recursos recaptats», quan es faci la liquidació definitiva dels recursos gestionats per un altre ens públic, per l'import de la recaptació efectivament obtinguda.

b.2) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», en el moment en què s'efectuï el pagament oportú, quan de la liquidació definitiva dels recursos gestionats per un altre ens públic resulti un import de lliuraments a compte superior al de la recaptació efectivament obtinguda, i sigui procedent el reintegrament de la quantitat percebuda en excés.

Aquest subcompte només l'han d'utilitzar entitats que siguin titulars de recursos l'administració dels quals estigui encomanada a un altre ens públic, sempre que aquest últim subministri a l'entitat titular dels recursos la informació necessària perquè totes les operacions derivades de la gestió dels recursos esmentats siguin degudament registrades en la seva comptabilitat i incorporades al seu pressupost quan això sigui procedent. A aquests efectes, l'anotació referida en l'apartat b.1) s'ha de fer prenent com a base la informació facilitada per l'ens públic gestor dels recursos relativa a la liquidació definitiva dels recursos recaptats.

5509. Altres comptes corrents no bancaris.

Comptes corrents no bancaris diferents dels que recull el subcompte anterior.

S'ha de carregar per les remeses o els lliuraments de fons efectuats per l'entitat i s'ha d'abonar per les recepcions de fons a favor de l'entitat, amb abonament i càrrec, respectivament, a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

554. Cobraments pendents d'aplicació.

Compte creditor destinat a recollir els cobraments que es produeixen en l'entitat i que no són aplicables als seus conceptes definitius perquè aquesta aplicació provisional és un tràmit previ per a la seva posterior aplicació definitiva.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini».

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per la realització dels cobraments.

a.2) El compte 442, «Deutors per servei de recaptació», pels cobraments que es facin en les entitats encarregades de la gestió de cobrament, quan s'efectuï la comptabilització de manera prèvia a la recepció dels fons, d'acord amb els procediments de gestió establerts.

b) S'ha de carregar amb abonament al compte que correspongui en funció de la naturalesa del cobrament.

555. Pagaments pendents d'aplicació.

Compte deutor que recull els pagaments efectuats per l'entitat quan, excepcionalment, se'n desconeix l'origen, i en general, els que no es poden aplicar definitivament.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini».

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha de carregar, pels pagaments efectuats, amb abonament a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents».

b) S'ha d'abonar, per l'aplicació definitiva del pagament, en el moment d'obtenir aquesta informació, a càrrec del compte al qual s'hagi d'imputar.

556. Moviments interns de tresoreria.

Recull el trasllat de fons entre diferents comptes de tresoreria de l'entitat subjecte de la comptabilitat.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf VII, «Efectiu i altres actius líquids equivalents».

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte que correspongui del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per la sortida de fons de la tresoreria.

b) S'ha d'abonar a càrrec del compte que correspongui del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», per l'entrada dels fons procedents d'altres comptes de tresoreria.

Nota: la utilització d'aquest compte és opcional.

557. Formalització.

Compte destinat a recollir els cobraments i els pagaments que es compensen sense que hi hagi moviment real d'efectiu.

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha de carregar, pels cobraments de la naturalesa esmentada, amb abonament al compte que hagi de servir de contrapartida d'acord amb la naturalesa de l'operació que els origina.

b) S'ha d'abonar, pels pagaments de la naturalesa esmentada, a càrrec del compte que hagi de servir de contrapartida d'acord amb la naturalesa de l'operació que els origina.

El seu saldo sempre ha de ser zero.

Nota: la utilització d'aquest compte és opcional.

558. Provisions de fons per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa.

Recull la situació i els moviments dels fons lliurats per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa, a favor de caixers pagadors integrats orgànicament en l'entitat comptable.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf III, «Deutors i altres comptes a cobrar a curt termini».

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5580. Provisions de fons per a pagaments a justificar pendents de justificació.

Recull els fons per a pagaments a justificar que hagin estat utilitzats i dels quals estigui pendent d'aprovar el compte justificatiu corresponent.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, pels pagaments efectuats, amb abonament als subcomptes 5740, «Caixa. Pagaments a justificar», o 5750, «Bancs i institucions de crèdit. Pagaments a justificar», segons correspongui.

b) S'ha d'abonar, una vegada aprovat el compte justificatiu, a càrrec del compte representatiu de la despesa efectuada, o del subcompte 5586, «Despeses efectuades amb provisions de fons per a pagaments a justificar pendents de justificació», en cas de despeses que ja s'hagin reconegut.

El seu saldo deutor recull l'import dels pagaments efectuats amb fons lliurats a justificar el compte justificatiu dels quals estigui pendent d'aprovació.

5581. Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendents de justificació.

Recull l'import dels fons de l'avançament de caixa fixa utilitzat i que està pendent de justificació.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, pels pagaments efectuats, amb abonament als subcomptes 5741, «Caixa. Avançaments de caixa fixa», o 5751, «Bancs i institucions de crèdit. Avançaments de caixa fixa», segons correspongui.

b) S'ha d'abonar, a la reposició de l'avançament de caixa fixa, a càrrec del compte representatiu de la despesa efectuada o del compte 413, «Creditors per operacions pendents d'aplicar a pressupost», en cas de despeses que ja s'hagin reconegut.

El seu saldo deutor recull l'import dels pagaments efectuats a càrrec de l'avançament de caixa fixa que estiguin pendents de justificar.

5584. Lliuraments per a pagaments a justificar.

Recull els lliuraments pressupostaris expedits de fons a justificar que estiguin pendents de pagament, així com els reintegraments de les quantitats lliurades a justificar que estiguin pendents d'aplicar a pressupost.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, amb abonament a:

a.1) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per la tramitació de la proposta de pagament corresponent a lliuraments de fons amb el caràcter de pagaments a justificar.

L'assentament anterior ha de tenir signe negatiu pels reintegraments de les quantitats no invertides o no justificades pels perceptors de fons lliurats a justificar, quan s'apliquin al pressupost de despeses.

a.2) Els subcomptes 5740, «Caixa. Pagaments a justificar», o 5750, «Bancs i institucions de crèdit. Pagaments a justificar», segons correspongui, pel reintegrament de les quantitats no invertides o no justificades pels perceptors de fons lliurats a justificar.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) Els subcomptes 5740, «Caixa. Pagaments a justificar», o 5750, «Bancs i institucions de crèdit. Pagaments a justificar», segons correspongui, a la recepció en la caixa o el compte restringit de pagaments dels fons procedents de lliuraments per a pagaments a justificar.

b.2) El compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», a través dels seus divisionaris, pels reintegraments de les quantitats no invertides o no justificades pels perceptors de fons lliurats a justificar, quan s'apliquin al pressupost d'ingressos.

El seu saldo deutor recull l'import dels lliuraments expedits per a provisions de fons a justificar que no s'hagin fet efectius i, per tant, no s'hagi produït l'ingrés d'aquests en el compte corrent restringit de pagaments i l'import dels reintegraments efectuats pels perceptors de fons lliurats a justificar pendents d'aplicar al pressupost.

5585. Lliuraments per a la reposició d'avançaments de caixa fixa pendents de pagament.

Recull els lliuraments expedits per a la reposició d'avançaments de caixa fixa que estiguin pendents de pagament.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per la tramitació de la proposta de pagament corresponent a lliuraments per a la reposició de l'avançament de caixa fixa.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) Els subcomptes 5741, «Caixa. Avançaments de caixa fixa», o 5751, «Bancs i institucions de crèdit. Avançaments de caixa fixa», segons correspongui, a la recepció en la caixa o el compte restringit de pagaments dels fons procedents de reposicions d'avançaments de caixa fixa.

b.2) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», per la cancel·lació de l'avançament de caixa fixa.

El seu saldo deutor recull l'import dels lliuraments expedits per a la reposició d'avançaments de caixa fixa que no s'hagin fet efectius i, per tant, no s'hagi produït l'ingrés d'aquests en la caixa o el compte restringit de pagaments.

5586. Despeses efectuades amb provisions de fons per a pagaments a justificar pendents de justificació.

Recull les despeses i altres adquisicions efectuades pels perceptors de fons lliurats a justificar que al final de l'exercici estiguin pendents de justificació.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per les despeses efectuades pendents d'aprovar al final de l'exercici, a càrrec dels comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», o de balanç representatius de la despesa pressupostària efectuada.

b) S'ha de carregar, amb abonament al subcompte 5580, «Provisions de fons per a pagaments a justificar pendents de justificació», una vegada aprovat el compte justificatiu.

El seu saldo, creditor, recull les despeses efectuades a càrrec de lliuraments a justificar el compte justificatiu de les quals estigui pendent d'aprovació.

559. Altres partides pendents d'aplicació.

Compte que recull els cobraments, quan se'n desconeix l'origen i si són pressupostaris o no i, en general, els que no es poden aplicar definitivament per causes diferents de les previstes en altres comptes.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç a l'epígraf IV, «Creditors i altres comptes a pagar a curt termini».

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», o del compte 554, «Cobraments pendents d'aplicació», segons que correspongui, pels cobraments l'aplicació definitiva dels quals es desconeix.

b) S'ha de carregar amb abonament al compte a què s'ha d'imputar el cobrament, en el moment d'obtenir aquesta informació, per l'aplicació definitiva d'aquest.

56. Fiances i dipòsits rebuts i constituïts a curt termini i ajustos per periodificació.

560. Fiances rebudes a curt termini.

561. Dipòsits rebuts a curt termini.

565. Fiances constituïdes a curt termini.

566. Dipòsits constituïts a curt termini.

567. Despeses financeres pagades per endavant.

568. Ingressos financers cobrats per endavant.

La part de les fiances i els 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 els dipòsits a llarg termini amb venciment a curt termini dels comptes corresponents dels subgrups 18, «Fiances i dipòsits rebuts a llarg termini i ajustos per periodificació a llarg termini», i 27, «Fiances i dipòsits constituïts a llarg termini».

560. Fiances rebudes a curt termini.

Efectiu rebut com a garantia del compliment d'una obligació, a termini no superior a un any.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç a l'epígraf II, «Deutes a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a la constitució, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», a la cancel·lació de la fiança, segons que correspongui.

b.2) El compte 778, «Ingressos excepcionals», per l'incompliment de l'obligació afermada que determini pèrdues en la fiança, o al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», segons estableixi la normativa aplicable.

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 a l'epígraf II, «Deutes a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, a la constitució, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha de carregar, a la cancel·lació, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons que correspongui.

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 a l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, a la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) El compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», a la cancel·lació de la fiança, segons que correspongui.

b.2) El compte 678, «Despeses excepcionals», per incompliment de l'obligació afermada que determini pèrdues en la fiança.

566. Dipòsits constituïts a curt termini.

Efectiu lliurat en concepte de dipòsit irregular, a termini no superior a un any.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf V, «Inversions financeres a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, a la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», o a comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons estableixi la normativa aplicable.

b) S'ha d'abonar, a la cancel·lació, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o de comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», segons que correspongui.

567. Despeses financeres pagades per endavant.

Despeses financeres pagades per l'entitat que corresponen a l'exercici següent.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf VI, «Ajustos per periodificació».

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament als comptes del subgrup 66, «Despeses financeres», que hagin registrat les despeses financeres a imputar a l'exercici posterior.
- b) S'ha d'abonar, al principi de l'exercici següent, a càrrec de comptes del subgrup 66.

568. Ingressos financers cobrats per endavant.

Ingressos financers cobrats per l'entitat i que corresponen a l'exercici següent.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç a l'epígraf V, «Ajustos per periodificació a curt termini».

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, a càrrec dels comptes del subgrup 76, «Ingressos financers», que hagin registrat els ingressos financers a imputar a l'exercici posterior.
- b) S'ha de carregar, al principi de l'exercici següent, amb abonament a comptes del subgrup 76.

57. Efectiu i actius líquids equivalents.

570. Caixa operativa.

571. Bancs i institucions de crèdit. Comptes operatius.

573. Bancs i institucions de crèdit. Comptes restringits de recaptació.

574. Caixa restringida.

5740. Caixa. Pagaments a justificar.

5741. Caixa. Avançaments de caixa fixa.

575. Bancs i institucions de crèdit. Comptes restringits de pagaments.

5750. Bancs i institucions de crèdit. Pagaments a justificar.

5751. Bancs i institucions de crèdit. Avançaments de caixa fixa.

5759. Altres comptes restringits de pagaments.

577. Actius líquids equivalents a l'efectiu.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf VII, «Efectiu i altres actius líquids equivalents».

570. Caixa operativa.

Disponibilitats de mitjans líquids.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar, a l'entrada de mitjans líquids, amb abonament als comptes que hagin de servir de contrapartida segons la naturalesa de l'operació que dóna lloc al cobrament.
- b) S'ha d'abonar, a la seva sortida, a càrrec dels comptes que hagin de servir de contrapartida segons la naturalesa de l'operació que dóna lloc al pagament.

571. Bancs i institucions de crèdit. Comptes operatius.

Saldos a favor de l'entitat en comptes operatius, de disponibilitat immediata, en bancs i institucions de crèdit.

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha de carregar, per les entrades d'efectiu o per les transferències rebudes, amb abonament als comptes que hagin de servir de contrapartida segons la naturalesa de l'operació que dóna lloc al cobrament.

b) S'ha d'abonar, per la disposició total o parcial del saldo, a càrrec dels comptes que hagin de servir de contrapartida d'acord amb la naturalesa de l'operació que dóna lloc al pagament.

573. Bancs i institucions de crèdit. Comptes restringits de recaptació.

Saldos a favor de l'entitat en comptes restringits de recaptació.

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha de carregar, per les entrades d'efectiu, amb abonament als comptes que hagin de servir de contrapartida segons la naturalesa de l'operació que dóna lloc al cobrament.

b) S'ha d'abonar, pels traspassos efectuats, a càrrec del compte que correspongui d'aquest mateix subgrup.

574. Caixa restringida.

Disponibilitats líquides destinades a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5740. Caixa. Pagaments a justificar.

Disponibilitats líquides destinades a pagaments a justificar.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, generalment, amb abonament al subcompte 5584, «Lliuraments per a pagaments a justificar», pels fons rebuts per a pagaments a justificar en efectiu.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) El subcompte 5580, «Provisions de fons per a pagaments a justificar pendents de justificació», pels pagaments efectuats.

b.2) El subcompte 5584, «Lliuraments per a pagaments a justificar» pel reintegrament de les quantitats no invertides o no justificades.

5741. Caixa. Avançaments de caixa fixa.

Disponibilitats líquides destinades a avançaments de caixa fixa.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents» per la constitució de l'avançament de caixa fixa.

a.2) El subcompte 5585, «Lliuraments per a la reposició d'avançaments de caixa fixa pendents de pagament», per les reposicions de l'avançament.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) El subcompte 5581, «Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendents de justificació», pels pagaments efectuats.

b.2) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pel reintegrament de fons en cancel·lar-se l'avançament de caixa fixa.

575. Bancs i institucions de crèdit. Comptes restringits de pagaments.

Saldos a favor de l'entitat en comptes restringits de provisions de fons per a pagaments a justificar i avançaments de caixa fixa.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

5750. Bancs i institucions de crèdit. Pagaments a justificar.

Saldos a favor de l'entitat en comptes restringits de pagaments per a la realització de pagaments a justificar:

a) S'ha de carregar amb abonament al subcompte 5584, «Lliuraments per a pagaments a justificar», per les entrades de fons provinents del compte operatiu pels lliuraments expedits a justificar.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) El subcompte 5580, «Provisions de fons per a pagaments a justificar pendents de justificació», pels pagaments efectuats.

b.2) El subcompte 5584, «Lliuraments per a pagaments a justificar» pel reintegrament de les quantitats no invertides o no justificades.

5751. Bancs i institucions de crèdit. Avançaments de caixa fixa.

Saldos a favor de l'entitat en comptes restringits de pagaments d'avançaments de caixa fixa.

a) S'ha de carregar amb abonament a:

a.1) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents» per la constitució de l'avançament de caixa fixa.

a.2) El subcompte 5585, «Lliuraments per a la reposició d'avançaments de caixa fixa pendents de pagament», per les reposicions de l'avançament.

b) S'ha d'abonar a càrrec de:

b.1) El subcompte 5581, «Provisions de fons per a avançaments de caixa fixa pendents de justificació», pels pagaments efectuats.

b.2) Comptes del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents», pel reintegrament de fons en cancel·lar-se l'avançament de caixa fixa.

5759. Altres comptes restringits de pagaments.

Saldos a favor de l'entitat en comptes restringits per a pagaments específics.

a) S'ha de carregar, per les entrades de fons, amb abonament al compte del subgrup 57, «Efectiu i actius líquids equivalents» que correspongui.

b) S'ha d'abonar, per la disposició total o parcial del saldo, a càrrec dels comptes que hagin de servir de contrapartida d'acord amb la naturalesa de l'operació que doni lloc al pagament.

577. Actius líquids equivalents a l'efectiu.

Inversions financeres de gran liquiditat, que compleixin totes les condicions següents:

- Es fan amb l'objectiu de rendibilitzar excedents temporals d'efectiu i formen part de la gestió normal de la liquiditat de l'entitat.
- En el moment de la seva formalització tenen un venciment no superior a 3 mesos.
- Són fàcilment convertibles en imports determinats d'efectiu sense incórrer en penalitzacions significatives.

- No estan subjectes a risc de canvis en el seu valor.

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha de carregar, pel seu preu d'adquisició, amb abonament, generalment, al compte 571, «Bancs i institucions de crèdit. Comptes operatius», o al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

b) S'ha de carregar, pels interessos explícits o implícits meritats, amb abonament, generalment, al compte 769, «Altres ingressos financers».

c) S'ha d'abonar per l'import rebut en el moment de l'alienació o liquidació de la inversió, a càrrec, generalment, del compte 571, «Bancs i institucions de crèdit. Comptes operatius», o del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», si l'operació s'ha d'imputar al pressupost.

58. Provisions a curt termini.

582. Provisió a curt termini per a responsabilitats.

583. Provisió a curt termini per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer.

585. Provisió a curt termini per a devolució d'ingressos.

588. Provisió a curt termini per a transferències i subvencions.

589. Altres provisions a curt termini.

Recull les provisions incloses en el subgrup 14, «Provisions a llarg termini», la cancel·lació de les quals es prevegi en el curt termini, així com les provisions que en el moment del seu reconeixement s'espera haver de cancel·lar en un termini no superior a un any.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu corrent del balanç a l'epígraf I, «Provisions a curt termini».

El moviment dels comptes d'aquest subgrup és anàleg al dels comptes corresponents del subgrup 14, «Provisions a llarg termini».

585. Provisió a curt termini per a devolució d'ingressos.

Recull les devolucions d'impostos i d'altres ingressos que l'entitat espera fer en un termini no superior a un any, respecte de les quals hi ha incertesa sobre el seu import exacte o sobre el seu venciment.

El seu moviment, amb caràcter general, és el següent:

a) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, per l'import estimat de les devolucions d'ingressos que l'entitat ha de fer, a càrrec dels comptes corresponents dels grups 6, «Compres i despeses per naturalesa», i 7, «Vendes i ingressos per naturalesa».

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 418, «Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions», en el moment en què es dicti l'acord de devolució d'ingressos.

b.2) El subcompte 7955, «Excés de provisió per a devolució d'ingressos», per la diferència positiva entre l'import de la provisió existent al final de l'exercici anterior i els imports efectivament tornats a càrrec d'aquesta.

59. Deteriorament de valor d'inversions financeres a curt termini.

594. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

5940. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en entitats de dret públic del grup, multigrup i associades.

5941. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en societats mercantils i societats cooperatives del grup, multigrup i associades.

5942. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en altres entitats del grup, multigrup i associades.

595. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

5950. Deteriorament de valor de valors mantinguts a venciment d'entitats del grup, multigrup i associades.

5951. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda d'entitats del grup, multigrup i associades.

596. Deteriorament de valor de crèdits i altres inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

5960. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a entitats del grup, multigrup i associades.

5961. Deteriorament de valor de fiances constituïdes a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

5962. Deteriorament de valor de dipòsits constituïts a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

597. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini.

5970. Deteriorament de valor de valors mantinguts a venciment.

5971. Deteriorament de valor de valors disponibles per a la venda.

598. Deteriorament de valor de crèdits i altres inversions financeres a curt termini.

5980. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini.

5981. Deteriorament de valor de fiances constituïdes a curt termini.

5982. Deteriorament de valor de dipòsits constituïts a curt termini.

Recull les correccions de valor motivades per les pèrdues per deteriorament dels actius financers inclosos en aquest grup.

S'ha de traspasar a aquest subgrup l'import de les correccions de valor per deteriorament de les inversions financeres a llarg termini, que figuren en el subgrup 29, «Deteriorament de valor d'actius no corrents», quan les inversions esmentades es traspassin a aquest grup.

Els comptes d'aquest subgrup han de minorar en l'actiu corrent del balanç la partida en la qual figuri el corresponent element patrimonial.

594. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Correccions valoratives per deteriorament del valor de les participacions a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat que s'hagi d'imputar a resultats, a càrrec del compte 696, «Pèrdues per deteriorament de participacions», a través del divisionari corresponent.

b) S'ha de carregar, amb abonament a:

b.1) El compte 796, «Reversió del deteriorament de participacions», a través del divisionari corresponent, quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) El compte corresponent del subgrup 53, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», quan s'alienin els valors o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu.

595. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Correccions valoratives per deteriorament del valor d'inversions a curt termini en valors representatius de deute emesos per entitats del grup, multigrup i associades.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, a càrrec del subcompte 6970, «Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'ha de carregar, amb abonament a:

b.1) El subcompte 7970, «Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades», quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) El divisionari corresponent del compte 532, «Valors representatius de deute a curt termini d'entitats del grup, multigrup i associades», quan s'alienin els valors o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu.

596. Deteriorament de valor de crèdits i altres inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Correccions valoratives per deteriorament del valor de crèdits concedits i fiances i dipòsits constituïts a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, a càrrec del divisionari corresponent del compte 698, «Pèrdues per deteriorament de crèdits i altres inversions financeres».

b) S'ha de carregar, amb abonament a:

b.1) El compte 798, «Reversió del deteriorament de crèdits i altres inversions financeres», a través del divisionari que correspongui, quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) El compte o subcompte representatiu de l'actiu financer corresponent, quan es cancel·lin o quan es donin de baixa de l'actiu per insolvència definitiva del deutor i, en aquest últim cas, per la part de saldo que sigui incobrable.

597. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini.

Correccions valoratives per deteriorament del valor d'inversions a curt termini en valors representatius de deute emesos per entitats que no són del grup, multigrup i associades.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, a càrrec del subcompte 6971, «Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats».

b) S'ha de carregar, amb abonament a:

b.1) El subcompte 7971, «Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats», quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) El divisionari corresponent del compte 541, «Valors representatius de deute a curt termini», quan s'alienin els valors o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu.

598. Deteriorament de valor de crèdits i altres inversions financeres a curt termini.

Correccions valoratives per deteriorament del valor de crèdits concedits i fiances i dipòsits constituïts a curt termini en entitats que no són del grup, multigrup i associades.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, a càrrec del subcompte corresponent del compte 698, «Pèrdues per deteriorament de crèdits i altres inversions financeres».

b) S'ha de carregar, amb abonament a:

b.1) El compte 798, «Reversió del deteriorament de crèdits i altres inversions financeres», a través del divisionari que correspongui, quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament.

b.2) El compte o subcompte representatiu de l'actiu financer corresponent, quan es cancel·lin o quan es donin de baixa de l'actiu per insolvència definitiva del deutor i, en aquest últim cas, per la part de saldo que sigui incobrable.

Grup 6. Compres i despeses per naturalesa

Aprovisionaments de mercaderies i altres béns adquirits per l'entitat per revendre'ls, ja sigui sense alterar-ne la forma o la substància, ja prèvia adaptació, transformació o construcció.

Comprèn els comptes destinats a recollir, d'acord amb la seva naturalesa o destinació, les despeses imputables al resultat econòmic patrimonial de l'exercici.

Les denominacions i els codis dels comptes dels subgrups 60, «Compres», i 61, «Variació d'existències», són orientatius, per tant, cada entitat pot desenvolupar tants comptes com exigeixi la seva activitat.

En general tots els comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», s'abonen, al tancament de l'exercici, a càrrec del compte 129, «Resultat de l'exercici»; per això, quan s'exposin els moviments dels successius comptes del grup només s'ha de fer referència als motius de càrrec. En les excepcions s'han d'esmentar els motius d'abonament i comptes de contrapartida.

60. Compres.

600. Compres de mercaderies.

601. Compres de primeres matèries.

602. Compres d'altres aprovisionaments.

605. Compres d'actius adquirits per a altres entitats.

607. Treballs efectuats per altres entitats.

600/601/602/605/607 Compres de.../Treballs efectuats per altres entitats.

Recullen l'aprovisionament de mercaderies i altres béns inclosos en els subgrups 30, «Comercials», 31, «Primeres matèries», i 32, «Altres aprovisionaments», destinats a la venda o a ser consumits durant l'exercici econòmic.

També recullen les adquisicions de béns inclosos en el subgrup 37, «Actius construïts o adquirits per a altres entitats», quan aquests actius no els construeixi directament l'entitat gestora.

Comprèn també els treballs que, tot i formar part del procés de producció pròpia, s'encarreguin a altres entitats.

El seu moviment és el següent:

S'han de carregar, per l'import de les compres, a la recepció de la mercaderia, o a la seva posada en camí si es transporta a compte de l'entitat, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 40, «Creditors pressupostaris», i 41, «Creditors no pressupostaris».

En particular, el compte 607, «Treballs efectuats per altres entitats», s'ha de carregar a la recepció dels treballs encarregats a altres entitats.

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, al tancament de l'exercici, les variacions entre les existències finals i les inicials, corresponents als subgrups 30, «Comercials», 31, «Primeres matèries», i 32, «Altres aprovisionaments».

S'han de carregar per l'import de les existències inicials i s'han d'abonar pel de les existències finals, amb abonament i càrrec, respectivament, a comptes dels subgrups 30, «Comercials», 31, «Primeres matèries», i 32, «Altres aprovisionaments». El saldo que resulti en aquests comptes s'ha de carregar o abonar, segons els casos, al compte 129, «Resultat de l'exercici».

62. Serveis exteriors.

620. Despeses de recerca i desenvolupament.

621. Arrendaments i cànons.

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. Comunicacions i altres serveis.

Serveis de naturalesa diversa adquirits per l'entitat, no inclosos en el subgrup 60, «Compres», o que no formin part del preu d'adquisició de l'immobilitzat o de les inversions financeres.

Els comptes del subgrup s'han de carregar amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 40, «Creditors pressupostaris», pel reconeixement de l'obligació.

620. Despeses de recerca i desenvolupament.

Recull, entre d'altres, les despeses de recerca i desenvolupament per serveis encarregats a empreses, universitats o altres institucions dedicades a la recerca científica o tecnològica.

621. Arrendaments i cànons.

Import de les despeses, meritades pel lloguer o l'arrendament operatiu de béns, mobles i immobles, així com les quantitats fixes o variables que se satisfan pel dret a l'ús o a la concessió d'ús de les diferents manifestacions de la propietat industrial o de la propietat intel·lectual.

622. Reparacions i conservació.

En aquest compte s'han de comptabilitzar les despeses de sosteniment dels béns comptabilitzats en el grup 2, «Actiu no corrent», sempre que siguin a compte de l'entitat.

623. Serveis de professionals independents.

Import que se satisfà als professionals pels serveis prestats a l'entitat.

Comprèn els honoraris d'economistes, advocats, auditors, notaris, etc., així com les comissions d'agents mediadors independents.

624. Transports.

Transports a càrrec de l'entitat, efectuats per tercers, quan no sigui procedent incloure'ls en el preu d'adquisició de l'immobilitzat o de les existències. En aquest compte s'han de registrar, entre d'altres, els transports de vendes.

625. Primes d'assegurances.

Quantitats meritades per l'entitat en concepte de primes d'assegurances, excepte les que es refereixen al personal, que s'han de comptabilitzar dins del compte 642, «Cotitzacions socials a càrrec de l'ocupador», quan es tracti de quotes als diferents règims de seguretat social, 643, «Aportacions a sistemes complementaris de pensions», per l'import de les aportacions meritades a plans de pensions o un altre sistema anàleg de cobertura de situacions de jubilació, invalidesa o mort, i en el 644, «Altres despeses socials», quan ho siguin per assegurances sobre la vida, malaltia, etc., contractades per l'entitat amb altres entitats.

626. Serveis bancaris i similars.

Quantitats satisfetes en concepte de serveis bancaris i similars, que no tinguin la consideració de despeses financeres.

627. Publicitat, propaganda i relacions públiques.

Despeses de divulgació, edició, catàlegs, repertoris i qualsevol altre mitjà de propaganda i publicitat conduent a informar els ciutadans dels serveis de l'entitat, campanyes de divulgació, orientació i de foment o promoció cultural, artística i comercial; les campanyes informatives sobre despeses i ingressos públics, emissió de deute públic; seguretat viària; medicina preventiva i alimentació; i, en general, les que tendeixin a propiciar el coneixement i la col·laboració dels serveis públics, a través dels diversos mitjans de comunicació social.

628. Subministraments.

Electricitat i qualsevol altre proveïment que no tingui la qualitat d'emmagatzemable.

629. Comunicacions i altres serveis.

Despeses de telèfon, tèlex, telègraf i correus o un altre mitjà de comunicació, així com les despeses no compreses en els comptes anteriors.

En aquest compte s'han de comptabilitzar, entre d'altres, les despeses de viatge del personal de l'entitat, incloses les de transport, i les despeses d'oficina no incloses en altres comptes.

63. Tributs.

630. Tributs de caràcter local.

631. Tributs de caràcter autonòmic.

632. Tributs de caràcter estatal.

634. Ajustos negatius en la imposició indirecta.

639. Ajustos positius en la imposició indirecta.

630/631/632. Tributs de caràcter...

En aquests comptes es comptabilitzen els tributs exigits a l'entitat quan aquesta sigui contribuent, excepte si els tributs s'han de comptabilitzar en altres comptes, com els que incrementen la despesa per compres efectuades.

S'han de carregar amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», al reconeixement de l'obligació.

634. Ajustos negatius en la imposició indirecta.

Augment de les despeses per impostos indirectes que es produeix com a conseqüència de regularitzacions i canvis en la situació tributària de l'entitat.

Recull l'import de les diferències negatives que resultin en l'IVA suportat deduïble, quan es practiquin les regularitzacions anuals derivades de l'aplicació de la regla de prorrata.

S'ha de carregar, per l'import de la regularització anual, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

Simultàniament, s'han de fer dos assentaments consecutius. Primer s'ha de carregar el compte 472, «Hisenda pública, IVA suportat», a través dels seus divisionaris, amb abonament al compte 410 «Creditors per IVA suportat». Aquest assentament és de signe negatiu. En segon lloc s'ha de carregar el compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», amb abonament al compte 410, «Creditors per IVA suportat».

639. Ajustos positius en la imposició indirecta.

Disminució de les despeses per impostos indirectes que es produeix com a conseqüència de regularitzacions i canvis en la situació tributària de l'entitat.

Recull l'import de les diferències positives que resultin en l'IVA suportat deduïble, quan es practiquin les regularitzacions anuals derivades de l'aplicació de la regla de la prorrata.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import de la regularització anual, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

Simultàniament, s'han de fer dos assentaments consecutius. Primer s'ha de carregar el compte 472, «Hisenda pública, IVA suportat», a través dels seus divisionaris, amb abonament al compte 410, «Creditors per IVA suportat». En segon lloc, s'ha de carregar el compte 410, «Creditors per IVA suportat», amb abonament al compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b) S'ha de carregar, pel seu saldo, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129, «Resultat de l'exercici».

64. Despeses de personal i prestacions socials.

640. Sous i salaris.

641. Indemnitzacions.

642. Cotitzacions socials a càrrec de l'ocupador.

643. Aportacions a sistemes complementaris de pensions.

644. Altres despeses socials.

645. Prestacions socials.

Retribucions al personal, sigui quina sigui la forma o el concepte pel qual se satisfan, quotes a càrrec de l'entitat als règims de Seguretat Social i de pensions del personal al seu servei i les altres despeses de caràcter social del personal dependent d'aquesta.

Els comptes d'aquest subgrup s'han de carregar, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», pel reconeixement de l'obligació.

640. Sous i salaris.

Remuneracions, fixes i eventuais, al personal que presti els seus serveis a l'entitat.

641. Indemnitzacions.

Quantitats que es lliuren al personal de l'entitat per rescabalar-lo d'un dany o perjudici. S'inclouen específicament en aquest compte les indemnitzacions per acomiadament i jubilacions anticipades.

642. Cotitzacions socials a càrrec de l'ocupador.

Recull les aportacions de l'entitat, subjecte de la comptabilitat, als diferents règims de Seguretat Social i de pensions del personal al seu servei.

643. Aportacions a sistemes complementaris de pensions.

Import de les aportacions meritades a plans de pensions o un altre sistema anàleg de cobertura de situacions de jubilació, invalidesa o mort, en relació amb el personal de l'entitat.

644. Altres despeses socials.

Despeses de naturalesa social efectuades en compliment d'una disposició legal, o voluntàriament, per l'entitat.

S'esmenten, a títol indicatiu, les subvencions a economats i menjadors; formació i perfeccionament del personal quan contracti amb serveis de l'exterior; beques per a estudi; transport del personal al seu centre o lloc de treball; primes per contractes d'assegurances sobre la vida, accidents, malaltia, etc.

645. Prestacions socials.

Recull les pensions de jubilació i supervivència que, d'acord amb la legislació corresponent, causen en favor seu o en el dels seus familiars els funcionaris, així com les pensions excepcionals lliurades a títol personal, i havers d'excedents forçosos, i en general, les prestacions que satisfà l'entitat, sempre que no es considerin remuneracions al personal.

Les pensions a persones que no són conseqüència de prestacions prèvies dels beneficiaris s'han d'imputar al compte 650, «Transferències».

65. Transferències i subvencions.

650. Transferències.

6500. A l'entitat o entitats propietàries.

6501. A la resta d'entitats.

651. Subvencions.

6510. A l'entitat o entitats propietàries.

6511. A la resta d'entitats.

650. Transferències.

Les que tenen per objecte un lliurament dinerari o en espècie sense contraprestació directa per part dels beneficiaris, i es destinen a finançar operacions o activitats no singularitzades.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

S'ha de carregar amb abonament a:

- a) Generalment, el compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent», en el moment que la transferència sigui vençuda, líquida i exigible.
- b) El compte que correspongui segons la naturalesa del bé que es lliura, en el cas de transferències en espècie.

651. Subvencions.

Les que tenen per objecte un lliurament dinerari o en espècie sense contraprestació directa per part dels beneficiaris, i es destinen a una finalitat, un propòsit, una activitat o un projecte específic, amb l'obligació per part del beneficiari de complir les condicions i els requisits que s'hagin establert o, en cas contrari, procedir al seu reintegrament.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 650, «Transferències».

66. Despeses financeres.

660. Despeses financeres per actualització de provisions.

661. Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues.

662. Interessos de deutes.

6625. Interessos de deutes amb entitats de crèdit.

6626. Interessos d'altres deutes.

6628. Interessos de permutes financeres designades instruments de cobertura.

663. Interessos de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.

6630. Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues, entitats del grup, multigrup i associades.

6632. Interessos d'altres deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.

664. Pèrdues en instruments financers a valor raonable.

6640. Pèrdues en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

6641. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.

6642. Pèrdues en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

6645. Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura.

66451. De cobertures dels fluxos d'efectiu de passius financers.

66452. De cobertures de participacions en el patrimoni net.

66453. De cobertures del valor raonable de valors representatius de deute.

66454. De cobertures dels fluxos d'efectiu de valors representatius de deute.

66459. De transaccions previstes que no es produeixin.

6646. Pèrdues en altres derivats financers.

665. Pèrdues en instruments financers a cost amortitzat o a cost.

6650. Pèrdues en inversions financeres a cost amortitzat.

6651. Pèrdues en inversions en instruments de patrimoni valorats a cost.

6655. Pèrdues en passius financers a cost amortitzat.

666. Pèrdues en instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades.

6660. Pèrdues en participacions en entitats del grup, multigrup i associades.

6661. Pèrdues en valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades a cost amortitzat.

6662. Pèrdues de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.

6663. Pèrdues en passius financers amb entitats del grup, multigrup i associades a cost amortitzat.

667. Pèrdues de crèdits incobrables.

6670. Amb entitats del grup, multigrup i associades.

6671. Amb altres entitats.

668. Diferències negatives de canvi.

669. Altres despeses financeres.

660. Despeses financeres per actualització de provisions.

Import de la càrrega financera corresponent als ajustos de valor de les provisions en concepte d'actualització financera.

S'ha de carregar pel reconeixement de l'ajust de caràcter financer, amb abonament als corresponents comptes de provisions, inclosos en els subgrups 14, «Provisions a llarg termini», i 58, «Provisions a curt termini».

661. Interessos d'emprèstits i altres emissions anàlogues.

Import dels interessos meritats durant l'exercici, corresponents al finançament aliè instrumentat en valors representatius de deute, que no hagin estat adquirits per entitats del grup, multigrup i associades, sigui quin sigui el termini de venciment i la manera en què estiguin instrumentats aquests interessos, inclosos els interessos que corresponguin a la imputació, segons el mètode del tipus d'interès efectiu, de la diferència entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute.

S'ha de carregar:

a) A la meritació dels interessos amb abonament a comptes del subgrup 15, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a llarg termini», o del subgrup 50, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a curt termini».

En cas que la diferència entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute sigui negativa, l'assentament ha de ser l'invers.

b) Per l'import dels interessos meritats i vençuts en l'exercici, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

662. Interessos de deutes.

Import dels interessos dels préstecs rebuts i altres deutes pendents d'amortitzar amb entitats que no siguin del grup, multigrup i associades, sigui quina sigui la manera en què s'instrumentin aquests interessos.

Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha de carregar:

a) A la meritació dels interessos amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 17, «Deutes a llarg termini per préstecs rebuts i altres conceptes», i 52, «Deutes a curt termini per préstecs rebuts i altres conceptes».

b) Per l'import dels interessos meritats i vençuts en l'exercici, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

663. Interessos de deutes amb entitats del grup, multigrup i associades.

Import dels interessos meritats durant l'exercici, corresponents a deutes amb entitats del grup, multigrup i associades, sigui quin sigui el termini de venciment i la manera en què estiguin instrumentats aquests interessos.

Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha de carregar:

a) A la meritació dels interessos amb abonament a comptes dels subgrups 16, «Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades», i 51, «Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades».

b) Per l'import dels interessos meritats i vençuts en l'exercici, amb abonament al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

664. Pèrdues en instruments financers a valor raonable.

Pèrdues originades per la valoració a valor raonable de tots els instruments financers classificats en les categories d'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats, actius financers disponibles per a la venda i passius financers a valor raonable amb canvis en resultats, incloses les que es produeixen en ocasió de la seva recllassificació.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

6640. Pèrdues en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

S'ha de carregar per la disminució en el valor raonable dels actius financers classificats en aquesta categoria amb abonament al subcompte 5401, «Inversions en instruments de patrimoni a valor raonable amb canvis en resultats».

Així mateix, en el cas previst en el primer paràgraf de l'apartat 5.2.1 de la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», s'ha de carregar per la disminució en el valor raonable dels actius coberts amb abonament al compte representatiu dels actius esmentats.

6641. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.

S'ha de carregar en el moment en què es produeixi la baixa, l'alienació o la cancel·lació dels actius financers classificats en aquesta categoria, pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net, amb abonament al compte 902, «Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

6642. Pèrdues en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

S'ha de carregar per l'increment en el valor raonable dels passius financers classificats en aquesta categoria amb abonament al corresponent compte del passiu.

6645. Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

66451/66452/66453/66454. De cobertures de...

S'han de carregar:

a) Per l'import que resulti d'aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, amb abonament als subcomptes 1760, «Passius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 2630, «Actius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 5260, «Passius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura», o 5430, «Actius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura».

b) Per la transferència al compte del resultat econòmic patrimonial de l'import negatiu que s'hagi reconegut directament en el patrimoni net, amb abonament al subcompte 9110, «Imputació de pèrdues per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial».

66459. De transaccions previstes que no es produeixin.

S'ha de carregar amb abonament al subcompte 9110, «Imputació de pèrdues per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial», per la transferència al compte del resultat econòmic patrimonial de l'import negatiu que s'hagi reconegut directament en el patrimoni net, quan l'entitat no esperi que tingui lloc la transacció prevista coberta.

6646. Pèrdues en altres derivats financers.

S'ha de carregar per la disminució en el valor raonable del derivat financer amb abonament als subcomptes 1761, «Passius per altres derivats financers a llarg termini», 2631, «Actius per altres derivats financers a llarg termini», 5261, «Passius per altres derivats financers a curt termini», o 5431, «Actius per altres derivats financers a curt termini».

665. Pèrdues en instruments financers a cost amortitzat o a cost.

Pèrdues produïdes per la baixa, l'alienació o la cancel·lació d'instruments financers amb entitats que no siguin del grup, multigrup i associades valorats al cost amortitzat o al cost quan es tracti d'actius financers disponibles per a la venda per als quals no es pot determinar un valor raonable fiable, excepte les pèrdues de crèdits que hagin de figurar en el compte 667, «Pèrdues de crèdits incobrables».

Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha de carregar per la pèrdua produïda, amb abonament a comptes dels subgrups 15, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a llarg termini», 17, «Deutes a llarg termini per préstecs rebuts i altres conceptes», 26, «Altres inversions financeres a llarg termini», 50, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a curt termini», 52, «Deutes a curt termini per préstecs rebuts i altres conceptes», i 54, «Inversions financeres a curt termini».

666. Pèrdues en instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades.

Pèrdues produïdes per la baixa, l'alienació o la cancel·lació d'instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades, excepte les que s'hagin de registrar en el compte 664, «Pèrdues en instruments financers a valor raonable».

Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha de carregar per la pèrdua produïda, amb abonament als comptes corresponents dels subgrups 16, «Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades», 25, «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», 51, «Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades», i 53, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

667. Pèrdues de crèdits incobrables.

Pèrdues produïdes per insolvències fermes i per prescripció de crèdits concedits i d'altres drets de cobrament.

Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha de carregar per la pèrdua produïda amb abonament al compte representatiu del crèdit o dret de cobrament o, en el cas de pèrdues de drets de cobrament pressupostaris, al compte 438, «Drets cancel·lats de pressupost corrent», o al compte 439, «Drets cancel·lats de pressupostos tancats», a través dels seus divisionaris corresponents, segons que correspongui.

668. Diferències negatives de canvi.

Pèrdues produïdes per modificacions del tipus de canvi en partides monetàries expressades en moneda estrangera.

S'ha de carregar amb abonament als comptes representatius dels actius i els passius monetaris en moneda estrangera, per l'import de les diferències negatives calculades al

tancament de l'exercici o en el moment de la seva baixa en comptes, alienació o cancel·lació.

669. Altres despeses financeres.

Despeses de naturalesa financera no recollides en altres comptes d'aquest subgrup.

S'ha de carregar, per l'import de les despeses en què s'ha incorregut, amb abonament, generalment, al compte 400, «Creditors per obligacions reconegudes. Pressupost de despeses corrent».

67. Pèrdues procedents d'actius no corrents, altres despeses de gestió ordinària i despeses excepcionals.

670. Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible.

671. Pèrdues procedents de l'immobilitzat material.

672. Pèrdues procedents de les inversions immobiliàries.

673. Pèrdues procedents del patrimoni públic del sòl.

674. Pèrdues procedents d'actius en estat de venda.

676. Altres pèrdues de gestió ordinària.

678. Despeses excepcionals.

670/671/672/673/674. Pèrdues procedents de....

Pèrdues produïdes en general per l'alienació de l'immobilitzat intangible, el material, les inversions immobiliàries, el patrimoni públic del sòl, i els actius en estat de venda, o per la baixa en inventari total o parcial com a conseqüència de depreciacions irreversibles dels actius esmentats o amb motiu de les reclassificacions que es facin entre aquests.

S'han de carregar, per la pèrdua produïda, amb abonament als comptes dels subgrups 20, «Immobilitzacions intangibles», 21, «Immobilitzacions materials», 22, «Inversions immobiliàries», 24, «Patrimoni públic del sòl», o 38, «Actius en estat de venda», que corresponguin.

676. Altres pèrdues de gestió ordinària.

Les que, tot i tenir aquesta naturalesa, no figuren en comptes anteriors. En particular, ha de reflectir la regularització anual d'utilatge i eines.

S'ha de carregar, per la pèrdua produïda, amb abonament al compte corresponent segons la naturalesa de la disminució.

678. Despeses excepcionals.

Pèrdues i despeses de caràcter excepcional i quantia significativa que atenen la seva naturalesa no s'hagin de comptabilitzar en altres comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», ni del grup 8, «Despeses imputades al patrimoni net».

S'hi han d'incloure, en tot cas, les sancions i les multes, les produïdes per inundacions i altres accidents, incendis, indemnitzacions a tercers i la pèrdua o la reducció de fiances constituïdes.

El seu moviment és el següent:

S'ha de carregar, per l'import de les despeses excepcionals, amb abonament al compte que correspongui segons la naturalesa d'aquestes despeses.

68. Dotacions per a amortitzacions.

680. Amortització de l'immobilitzat intangible.

6800. Amortització d'inversió en recerca.

6801. Amortització d'inversió en desenvolupament.

6803. Amortització de propietat industrial i intel·lectual.

- 6806. Amortització d'aplicacions informàtiques.
- 6807. Amortització d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit.
- 6809. Amortització d'altre immobilitzat intangible.
- 681. Amortització de l'immobilitzat material.
 - 6810. Amortització de terrenys i béns naturals.
 - 6811. Amortització de construccions.
 - 6812. Amortització d'infraestructures.
 - 6813. Amortització de béns del patrimoni històric.
 - 6814. Amortització de maquinària i utilitatge.
 - 6815. Amortització d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
 - 6816. Amortització de mobiliari.
 - 6817. Amortització d'equips per a processos d'informació.
 - 6818. Amortització d'elements de transport.
 - 6819. Amortització d'altre immobilitzat material.
- 682. Amortització de les inversions immobiliàries.
 - 6820. Amortització d'inversions en terrenys.
 - 6821. Amortització d'inversions en construccions.
- 684. Amortització del patrimoni públic del sòl.
 - 6840. Amortització de terrenys del patrimoni públic del sòl.
 - 6841. Amortització de construccions del patrimoni públic del sòl.
 - 6489. Amortització d'altres béns i drets del patrimoni públic del sòl.
- 680/681/682/684. Amortització de...

Expressió de la depreciació sistemàtica anual efectiva soferta per l'immobilitzat intangible i material per la seva utilització, per les inversions immobiliàries i el patrimoni públic del sòl.

Funcionen a través dels seus divisionaris.

S'han de carregar, per la dotació de l'exercici, amb abonament a comptes del subgrup 28, «Amortització acumulada de l'immobilitzat».

- 69. Pèrdues per deteriorament.
 - 690. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat intangible.
 - 6903. Pèrdues per deteriorament de propietat industrial i intel·lectual.
 - 6906. Pèrdues per deteriorament d'aplicacions informàtiques.
 - 6907. Pèrdues per deteriorament d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedit.
 - 6909. Pèrdues per deteriorament d'altre immobilitzat intangible.
 - 691. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material.
 - 6910. Pèrdues per deteriorament de terrenys i béns naturals.
 - 6911. Pèrdues per deteriorament de construccions.
 - 6912. Pèrdues per deteriorament d'infraestructures.
 - 6913. Pèrdues per deteriorament de béns del patrimoni històric.
 - 6914. Pèrdues per deteriorament de maquinària i utilitatge.
 - 6915. Pèrdues per deteriorament d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
 - 6916. Pèrdues per deteriorament de mobiliari.
 - 6917. Pèrdues per deteriorament d'equips per a procés d'informació.
 - 6918. Pèrdues per deteriorament d'elements de transport.

- 6919. Pèrdues per deteriorament d'altre immobilitzat material.
- 692. Pèrdues per deteriorament de les inversions immobiliàries.
- 6920. Pèrdues per deteriorament d'inversions en terrenys.
- 6921. Pèrdues per deteriorament d'inversions en construccions.
- 693. Pèrdues per deteriorament del patrimoni públic del sòl.
- 6930. Pèrdues per deteriorament de terrenys del patrimoni públic del sòl.
- 6931. Pèrdues per deteriorament de construccions del patrimoni públic del sòl.
- 6939. Pèrdues per deteriorament d'altres béns i drets del patrimoni públic del sòl.
- 694. Pèrdues per deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda.
- 6940. Pèrdues per deteriorament de productes acabats i en curs de fabricació.
- 6941. Pèrdues per deteriorament de mercaderies.
- 6942. Pèrdues per deteriorament de primeres matèries.
- 6943. Pèrdues per deteriorament d'altres aprovisionaments.
- 6948. Pèrdues per deteriorament d'actius en estat de venda.
- 696. Pèrdues per deteriorament de participacions.
- 6960. Pèrdues per deteriorament de participacions en entitats de dret públic del grup, multigrup i associades.
- 6961. Pèrdues per deteriorament de participacions en societats mercantils i societats cooperatives del grup, multigrup i associades.
- 6962. Pèrdues per deteriorament de participacions en altres entitats del grup, multigrup i associades.
- 6963. Pèrdues per deteriorament de participacions en el patrimoni net d'altres entitats.
- 697. Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute.
- 6970. Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades.
- 6971. Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats.
- 698. Pèrdues per deteriorament de crèdits i altres inversions financeres.
- 6980. Pèrdues per deteriorament de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.
- 6981. Pèrdues per deteriorament de fiances constituïdes en entitats del grup, multigrup i associades.
- 6982. Pèrdues per deteriorament de dipòsits constituïts en entitats del grup, multigrup i associades.
- 6983. Pèrdues per deteriorament de crèdits a altres entitats.
- 6984. Pèrdues per deteriorament de fiances constituïdes en altres entitats.
- 6985. Pèrdues per deteriorament de dipòsits constituïts en altres entitats.
- 690/691/692/693. Pèrdues per deteriorament de...

Correcció valorativa per deteriorament de caràcter reversible en l'immobilitzat intangible, en el material, en les inversions immobiliàries i en el patrimoni públic del sòl.

Funcionen a través dels seus divisionaris.

S'ha de carregar, per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes 290, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible», 291, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat material», 292, «Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries», i 293, «Deteriorament de valor del patrimoni públic del sòl», respectivament.

694. Pèrdues per deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda.

Aquest compte funciona a través dels seus divisionaris.

La definició i el moviment de tots els divisionaris, tret del subcompte 6948, «Pèrdues per deteriorament d'actius en estat de venda», són els següents:

Correcció valorativa, efectuada al tancament de l'exercici, pel deteriorament de caràcter reversible en les existències.

S'ha de carregar, per l'import del deteriorament estimat, amb abonament a comptes del subgrup 39, «Deteriorament de valor de les existències i altres actius en estat de venda».

La definició i el moviment del subcompte 6948, «Pèrdues per deteriorament d'actius en estat de venda», són els següents:

Recull la correcció valorativa per deteriorament de caràcter reversible dels actius en estat de venda.

S'ha de carregar, per l'import del deteriorament estimat, amb abonament al compte 398, «Deteriorament d'actius en estat de venda».

696. Pèrdues per deteriorament de participacions.

Correcció valorativa, per deteriorament del valor de participacions en el patrimoni net. Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha de carregar, per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes corresponents dels subgrups 29, «Deteriorament de valor d'actius no corrents», i 59, «Deteriorament de valor d'inversions financeres a curt termini», i amb abonament al compte 260, «Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni», el subcompte 5400, «Inversions a curt termini en instruments de patrimoni disponibles per a la venda», o a comptes del grup 9, «Ingressos imputats al patrimoni net», en cas de deteriorament d'actius financers disponibles per a la venda.

697. Pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute.

Correcció valorativa, per deteriorament del valor de valors representatius de deute.

Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha de carregar, per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes corresponents dels subgrups 29, «Deteriorament de valor d'actius no corrents», i 59, «Deteriorament de valor d'inversions financeres a curt termini».

698. Pèrdues per deteriorament de crèdits i altres inversions financeres.

Correcció valorativa, per deteriorament del valor en crèdits, fiances i dipòsits dels subgrups 25, «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», 26, «Altres inversions financeres a llarg termini», 27, «Fiances i dipòsits constituïts a llarg termini», 53, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», 54, «Inversions financeres a curt termini», i 56, «Fiances i dipòsits rebuts i constituïts a curt termini i ajustos per periodificació», i del grup 4, «Creditors i deutors».

Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha de carregar, per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes corresponents dels subgrups 29, «Deteriorament de valor d'actius no corrents», i 59, «Deteriorament de valor d'inversions financeres a curt termini», o al compte 490, «Deteriorament de valor de crèdits», segons correspongui.

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.

Grup 7. Vendes i ingressos per naturalesa

Comprèn els recursos procedents de la capacitat impositiva de l'entitat i dels rendiments de l'exercici de la seva activitat, així com altres ingressos imputables al resultat econòmic patrimonial de l'exercici.

Les denominacions i els codis dels comptes dels subgrups 70, «Vendes i ingressos per actius adquirits o construïts per a altres entitats», i 71, «Variació d'existències», són orientatius, per tant, cada entitat pot desenvolupar tants comptes com exigeixi la seva activitat.

En general, tots els comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», es carreguen, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129, «Resultat de l'exercici»; per això quan s'exposi el joc dels successius del grup només s'ha de fer referència als motius d'abonament. En les excepcions s'han d'esmentar els motius de càrrec i comptes de contrapartida.

Les anul·lacions de drets de cobrament pressupostaris amb origen en ingressos recollits en comptes d'aquest grup s'han de registrar mitjançant un càrrec al compte que correspongui del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», amb abonament al compte 433, «Drets anul·lats de pressupost corrent». Així mateix els acords de devolució d'ingressos pressupostaris amb origen en ingressos recollits en comptes d'aquest grup s'han de registrar mitjançant un càrrec al compte que correspongui del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», amb abonament al compte 418, «Creditors per devolució d'ingressos i altres minoracions», en el moment en què es dicti l'acord de devolució.

70. Vendes i ingressos per actius construïts o adquirits per a altres entitats.

700. Vendes de mercaderies.

701. Vendes de productes acabats.

702. Vendes de productes semiacabats.

703. Vendes de subproductes i residus.

704. Vendes d'envasos i embalatges.

705. Prestacions de serveis.

707. Ingressos per actius construïts o adquirits per a altres entitats.

7070. Ingressos imputats per grau d'avançament d'actius construïts per a altres entitats.

7071. Ingressos imputats per lliuraments d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.

700/701/702/703/704. Vendes de...

Transaccions, amb sortida o lliurament dels béns objecte de tràfic de l'entitat, subjecte de la comptabilitat, mitjançant un preu.

S'han d'abonar, per l'import de la transacció, a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

705. Prestacions de serveis.

Recull els ingressos derivats de la prestació de serveis en règim de dret privat, i se n'exclouen, per tant, aquells la contraprestació dels quals estigui constituïda per una taxa o un preu públic, que han de figurar en el subgrup 74, «Taxes, preus públics i contribucions especials».

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 700, «Vendes de mercaderies».

707. Ingressos per actius construïts o adquirits per a altres entitats.

Recull els ingressos derivats de la construcció o l'adquisició d'actius per a altres entitats. Inclou tant els derivats de les obres construïdes per l'entitat l'ingrés de les quals

s'imputi al resultat de l'exercici en funció del seu grau d'avançament, com de les que s'hagin d'imputar en l'exercici en què es lliurin a l'entitat destinatària. Així mateix inclou els derivats dels actius adquirits per a altres entitats.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

7070. Ingressos imputats per grau d'avançament d'actius construïts per a altres entitats.

Recull els ingressos derivats de la construcció d'actius per a altres entitats quan la seva imputació al compte del resultat econòmic patrimonial s'efectuï en funció del grau d'avançament d'aquesta.

S'ha d'abonar pels ingressos relacionats amb el contracte a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», el compte 446, «Deutors per actius construïts per a altres entitats pendents de certificar», o el compte 416, «Avançaments per a actius construïts o adquirits per a altres entitats», segons que correspongui, almenys al final de cada exercici.

7071. Ingressos imputats per lliuraments d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.

Recull els ingressos derivats de la construcció d'actius per a altres entitats quan la seva imputació al compte del resultat econòmic patrimonial s'efectuï en el moment en què l'entitat destinatària dels actius assumeixi els riscos i els avantatges inherents a la propietat, generalment, en el moment del seu lliurament. S'hi inclouen els ingressos derivats de l'adquisició d'actius per a altres entitats.

S'ha d'abonar pels ingressos relacionats amb el contracte a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», o del compte 416, «Avançaments per a actius construïts o adquirits per a altres entitats», quan s'hagin rebut avançaments per a la construcció o l'adquisició dels actius.

71. Variació d'existències.

710. Variació d'existències de producció en curs.

711. Variació d'existències de productes semiacabats.

712. Variació d'existències de productes acabats.

713. Variació d'existències de subproductes, residus i materials recuperats.

717. Variació d'existències d'actius construïts o adquirits per a altres entitats.

710/711/712/713/717. Variació d'existències de...

Comptes destinats a registrar, al tancament de l'exercici, les variacions entre les existències finals i les inicials, corresponents als subgrups 33, «Producció en curs», 34, «Productes semiacabats», 35, «Productes acabats», 36, «Subproductes, residus i materials recuperats», i 37, «Actius construïts o adquirits per a altres entitats».

S'han de carregar per l'import de les existències inicials i s'han d'abonar pel de les existències finals, amb abonament i càrrec, respectivament, a comptes dels esmentats subgrups 33, «Producció en curs», 34, «Productes semiacabats», 35, «Productes acabats», 36, «Subproductes, residus i materials recuperats», i 37, «Actius construïts o adquirits per a altres entitats». El saldo que resulti en aquests comptes s'ha de carregar o abonar, segons els casos, al compte 129, «Resultat de l'exercici».

72. Impostos directes.

720. Impost sobre la renda de les persones físiques.

724. Impost sobre béns immobles.

725. Impost sobre vehicles de tracció mecànica.

726. Impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana.

727. Impost sobre activitats econòmiques.

728. Altres impostos.

Aquest subgrup recull tot tipus d'ingressos exigits sense contraprestació el fet imposable dels quals estigui constituït per negocis, actes o fets de naturalesa jurídica o econòmica que posin de manifest la capacitat contributiva del subjecte passiu, com a conseqüència de la possessió d'un patrimoni o l'obtenció d'una renda.

El moviment dels comptes d'aquest subgrup és el següent:

a) S'han d'abonar, per l'import dels impostos liquidats, a càrrec del compte 430 «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b) S'han de carregar amb abonament al compte 585, «Provisió a curt termini per a devolució d'ingressos», al tancament de l'exercici, per les devolucions previstes no reconegudes.

720. Impost sobre la renda de les persones físiques.

Recull la recaptació cedida a les entitats locals per l'impost de l'Estat a què es refereix la seva denominació.

724/.../727. Impost sobre...

Cadascun d'aquests comptes recull l'impost i, si s'escau, el recàrrec a què es refereix la seva denominació.

728. Altres impostos.

Recull altres impostos directes no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup. A títol d'exemple es poden esmentar: els impostos extingits i els recàrrecs sobre impostos de l'Estat o de les comunitats autònomes.

73. Impostos indirectes.

731. Impostos sobre el valor afegit.

7310. Impost sobre el valor afegit.

7311. Impost general indirecte canari.

732. Impostos especials.

733. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres.

735. Impost municipal sobre despeses sumptuàries.

736. Impost sobre la producció i la importació de béns i serveis.

7360. Impost sobre la producció, els serveis i la importació a les ciutats de Ceuta i Melilla.

7361. Arbitri sobre importacions i lliuraments de mercaderies a les illes Canàries.

739. Altres impostos.

S'inclouen en aquest subgrup tot tipus d'ingressos exigits sense contraprestació el fet imposable dels quals estigui constituït per negocis, actes o fets de naturalesa jurídica o econòmica, que posin de manifest la capacitat contributiva del subjecte passiu, com a conseqüència de la circulació dels béns o la despesa.

El moviment dels comptes d'aquest subgrup és el següent:

a) S'han d'abonar, per l'import dels impostos meritats, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

b) S'han de carregar amb abonament al compte 585, «Provisió a curt termini per a devolució d'ingressos», al tancament de l'exercici, per les devolucions previstes no reconegudes.

731/732. Impostos...

Aquests comptes recullen la recaptació cedida a les entitats locals pels impostos de l'Estat a què es refereix la seva denominació.

733/.../736. Impostos...

Cadascun d'aquests comptes recull l'impost a què es refereix la seva denominació.

739. Altres impostos.

Recull els impostos indirectes no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup. A títol d'exemple es poden esmentar: els impostos extingits i els recàrrecs sobre impostos de l'Estat o de les comunitats autònomes.

74. Taxes, preus públics, contribucions especials i ingressos urbanístics.

740. Taxes per prestació de serveis o realització d'activitats.

741. Preus públics per prestació de serveis o realització d'activitats.

742. Taxes per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic.

744. Contribucions especials.

745. Ingressos per actuacions urbanístiques.

7450. Cànon d'urbanització.

7451. Quotes d'urbanització.

746. Aprofitaments urbanístics.

7460. Cànon per aprofitaments urbanístics.

7461. Aprofitament urbanístic corresponent a l'Administració.

El moviment dels comptes d'aquest subgrup és el següent:

S'han d'abonar, per l'import de la taxa, el preu públic, la contribució especial o l'ingrés urbanístic, segons que correspongui, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

740. Taxes per prestació de serveis o realització d'activitats.

Ingressos de dret públic i de caràcter tributari que s'exigeixen com a conseqüència de la prestació de serveis o la realització d'activitats per l'entitat.

741. Preus públics per prestació de serveis o realització d'activitats.

Ingressos de dret públic que s'exigeixen com a conseqüència de lliuraments de béns associats a determinades prestacions de serveis i les prestacions de serveis o realització d'activitats en règim de dret públic que no tinguin el caràcter tributari de taxa.

742. Taxes per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic.

Ingressos de dret públic i de caràcter tributari que s'exigeixen com a conseqüència de la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic.

744. Contribucions especials.

Ingressos de dret públic derivats de la realització per l'entitat d'obres públiques o de l'establiment o l'ampliació de serveis públics.

745. Ingressos per actuacions urbanístiques.

Ingressos de dret públic derivats d'actuacions urbanístiques, com a conseqüència d'aportacions exigides a través d'una norma amb rang de llei de les administracions

públiques competents als peticionaris de llicències o propietaris dels terrenys per implantar infraestructures complementàries a la urbanització que es desenvolupi (cànon d'urbanització), o exigides per l'entitat als propietaris dels terrenys per urbanitzar amb l'objecte de finançar les despeses d'urbanització (quotes d'urbanització).

Funciona a través dels seus divisionaris.

746. Aprofitaments urbanístics.

Ingressos de dret públic procedents del cànon per aprofitament urbanístic establert a través d'una norma amb rang de llei de les administracions públiques competents rebut per actuacions declarades d'interès comunitari en sòl no urbanitzable, així com els procedents de l'aprofitament urbanístic corresponent a l'Administració, diferents del cànon anterior.

Funciona a través dels seus divisionaris.

75. Transferències i subvencions.

750. Transferències.

7500. De l'entitat o entitats propietàries.

7501. De la resta d'entitats.

751. Subvencions per a despeses no financeres de l'exercici.

7510. De l'entitat o entitats propietàries.

7511. De la resta d'entitats.

752. Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics.

7520. De l'entitat o entitats propietàries.

7521. De la resta d'entitats.

753. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda imputades al resultat de l'exercici.

7530. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer imputades al resultat de l'exercici per amortització.

75300. De l'entitat o entitats propietàries.

75301. De la resta d'entitats.

7531. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i actius en estat de venda imputades al resultat de l'exercici per alienació o baixa.

75310. De l'entitat o entitats propietàries.

75311. De la resta d'entitats.

754. Subvencions per a actius corrents i despeses imputades a l'exercici.

7540. De l'entitat o entitats propietàries.

7541. De la resta d'entitats.

755. Subvencions per a despeses financeres de l'exercici.

7550. De l'entitat o entitats propietàries.

7551. De la resta d'entitats.

756. Subvencions per al finançament d'operacions financeres imputades a l'exercici.

7560. De l'entitat o entitats propietàries.

7561. De la resta d'entitats.

Imports que s'han d'imputar al resultat de l'exercici per transferències i subvencions rebudes.

Els comptes d'aquest subgrup funcionen a través dels seus divisionaris.

750. Transferències.

Fons o béns rebuts per l'entitat, sense contraprestació directa per la seva part, que es destinen a finançar operacions o activitats no singularitzades.

S'ha d'abonar a càrrec de:

a) Generalment, el compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», en el moment que la transferència sigui vençuda, líquida i exigible.

b) El compte que correspongui segons la naturalesa del bé que es rebi, en el cas de transferències en espècie.

751. Subvencions per a despeses no financeres de l'exercici.

Fons o béns rebuts per l'entitat per finançar operacions corrents concretes i específiques meritades en l'exercici. Dins d'aquestes s'inclouen les subvencions concedides a l'entitat per assegurar una rendibilitat mínima o per finançar despeses de l'exercici.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 750, «Transferències».

752. Subvencions per a la cancel·lació de deutes genèrics.

Recull les rebudes per l'entitat per a la cancel·lació en l'exercici de deutes que no suposin un finançament específic d'un element patrimonial.

El seu moviment és el següent:

S'ha d'abonar a càrrec de:

a) Generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», en el moment que la subvenció sigui vençuda, líquida i exigible.

b) El compte representatiu del deute que correspongui, en el cas d'assumpció de deutes per altres entitats.

753. Subvencions per al finançament d'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda imputades al resultat de l'exercici.

Import traspassat al resultat de l'exercici de les subvencions rebudes per al finançament d'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

7530. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer imputades al resultat de l'exercici per amortització.

S'ha d'abonar, en el moment de la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de la subvenció per l'amortització de l'immobilitzat no financer, a càrrec del compte 840, «Imputació de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda».

7531. Subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda imputades al resultat de l'exercici per alienació o baixa.

S'ha d'abonar, en el moment de la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de la subvenció per l'alienació o la baixa de l'actiu, a càrrec del compte 840, «Imputació de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda».

754/756. Subvencions per a...imputades a l'exercici.

Import traspassat al resultat de l'exercici de les subvencions rebudes per al finançament d'actius corrents i despeses i d'operacions financeres.

S'ha d'abonar, en el moment de la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de la subvenció, a càrrec del compte 841, «Imputació de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses», o 842, «Imputació de subvencions per al finançament d'operacions financeres», en funció de la seva destinació.

755. Subvencions per a despeses financeres de l'exercici.

Fons o béns rebuts per l'entitat per finançar operacions financeres concretes i específiques meritades en l'exercici.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 750, «Transferències».

76. Ingressos financers.

760. Ingressos de participacions en el patrimoni net.

761. Ingressos de valors representatius de deute.

762. Ingressos de crèdits.

7620. Ingressos de crèdits.

7628. Ingressos de permutes financeres designades instruments de cobertura.

763. Ingressos d'inversions en entitats del grup, multigrup i associades.

7630. Ingressos de participacions en el patrimoni net d'entitats del grup, multigrup i associades.

7631. Ingressos de valors representatius de deutes d'entitats del grup, multigrup i associades.

7632. Ingressos de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.

764. Beneficis en instruments financers a valor raonable.

7640. Beneficis en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

7641. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda.

7642. Beneficis en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

7645. Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura.

76451. De cobertures dels fluxos d'efectiu de passius financers.

76452. De cobertures de participacions en el patrimoni net.

76453. De cobertures del valor raonable de valors representatius de deute.

76454. De cobertures dels fluxos d'efectiu de valors representatius de deute.

76459. De transaccions previstes que no es produeixin.

7646. Beneficis en altres derivats financers.

765. Beneficis en instruments financers a cost amortitzat o a cost.

7650. Beneficis en inversions financeres a cost amortitzat.

7651. Beneficis en inversions en instruments de patrimoni valorats a cost.

7655. Beneficis en passius financers a cost amortitzat.

766. Beneficis en instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades.

7660. Beneficis en participacions en entitats del grup, multigrup i associades.

7661. Beneficis en valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades a cost amortitzat.

7663. Beneficis en passius financers amb entitats del grup, multigrup i associades a cost amortitzat.

- 768. Diferències positives de canvi.
- 769. Altres ingressos financers.
- 760. Ingressos de participacions en el patrimoni net.

Ingressos a favor de l'entitat, meritats en l'exercici, procedents de participacions en el patrimoni net d'entitats que no siguin del grup, multigrup i associades.

S'ha d'abonar, per l'import dels dividendes a percebre, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», pels dividendes amb venciment en l'exercici, i del compte 545, «Dividend a cobrar», pels dividendes amb venciment en exercici posterior (acordats i no vençuts).

- 761. Ingressos de valors representatius de deute.

Interessos de valors representatius de deute d'entitats que no siguin del grup, multigrup i associades, meritats a favor de l'entitat en l'exercici, inclosos els interessos que corresponguin a la imputació, segons el mètode del tipus d'interès efectiu, de la diferència entre el valor de reemborsament al venciment i el valor inicial del deute.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar:

- a.1) A la meritació dels interessos, a càrrec dels comptes corresponents dels subgrups 26, «Altres inversions financeres a llarg termini», o 54, «Inversions financeres a llarg termini», segons que correspongui.

- a.2) Per l'import dels interessos meritats i vençuts en l'exercici, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

- b) S'ha d'abonar o carregar, amb càrrec o abonament als comptes 802, «Imputació de beneficis en actius financers disponibles per a la venda», i 902, «Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda», respectivament, per la imputació al llarg de la vida residual dels valors, segons el mètode del tipus d'interès efectiu, de les variacions de valor reconegudes en el patrimoni net fins al moment de la seva reclassificació a inversió mantinguda fins al venciment.

- 762. Ingressos de crèdits.

Import dels interessos de préstecs i altres crèdits d'entitats que no siguin del grup, multigrup i associades meritats en l'exercici, inclosos els referents a operacions de permutes financeres.

Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha d'abonar, a la meritació dels interessos, a càrrec, generalment, dels comptes 255, «Interessos a llarg termini de crèdits», 544, «Crèdits a curt termini al personal», o 547, «Interessos a curt termini de crèdits», segons que correspongui, i del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», per l'import dels interessos meritats i vençuts en l'exercici.

- 763. Ingressos d'inversions en entitats del grup, multigrup i associades.

Ingressos a favor de l'entitat meritats en l'exercici provinents d'inversions en entitats del grup, multigrup i associades.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El moviment de cada divisionari és anàleg al del seu corresponent per a entitats que no siguin del grup, multigrup i associades, i s'utilitzen com a contrapartida els comptes dels subgrups 25, «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», i 53, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

764. Beneficis en instruments financers a valor raonable.

Beneficis originats per la valoració a valor raonable de tots els instruments financers classificats en les categories d'actius financers a valor raonable amb canvis en resultats, actius financers disponibles per a la venda i passius financers a valor raonable amb canvis en resultats, incloses les que es produeixin en ocasió de la seva reclassificació.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

7640. Beneficis en actius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

S'ha d'abonar per l'augment en el valor raonable dels actius financers a càrrec del subcompte 5401, «Inversions en instruments de patrimoni a valor raonable amb canvis en resultats».

Així mateix, en el cas previst en el primer paràgraf de l'apartat 5.2.1 de la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», s'ha d'abonar per l'augment en el valor raonable dels actius coberts a càrrec del compte representatiu dels actius esmentats.

7641. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda.

S'ha d'abonar en el moment en què es produeixi la baixa, l'alienació o la cancel·lació dels actius financers, pel saldo positiu acumulat en el patrimoni net, a càrrec del compte 802, «Imputació de beneficis en actius financers disponibles per a la venda».

7642. Beneficis en passius financers a valor raonable amb canvis en resultats.

S'ha d'abonar per la disminució en el valor raonable dels passius financers a càrrec del corresponent compte de l'element patrimonial.

7645. Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

76451/76452/76453/76454. De cobertures de...

S'han d'abonar:

a) Per l'import que resulti d'aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, a càrrec dels subcomptes 1760, «Passius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 2630, «Actius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 5260, «Passius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura», o 5430, «Actius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura».

b) Per la transferència al compte del resultat economicopatrimonial de l'import positiu que s'hagi reconegut directament en el patrimoni net, a càrrec del subcompte 8110, «Imputació de beneficis per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial».

76459. De transaccions previstes que no es produeixin.

S'ha d'abonar a càrrec del subcompte 8110, «Imputació de beneficis per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial», per la transferència al compte del resultat econòmic patrimonial de l'import positiu que s'hagi reconegut directament en el patrimoni net, quan l'entitat no esperi que tingui lloc la transacció prevista coberta.

7646. Beneficis en altres derivats financers.

S'ha d'abonar per l'augment en el valor raonable del derivat financer a càrrec dels subcomptes 1761, «Passius per altres derivats financers a llarg termini», 2631, «Actius

per altres derivats financers a llarg termini», 5261, «Passius per altres derivats financers a curt termini», o 5431, «Actius per altres derivats financers a curt termini».

765. Beneficis en instruments financers a cost amortitzat o a cost.

Beneficis produïts per la baixa, l'alienació o la cancel·lació d'instruments financers amb entitats que no siguin del grup, multigrup i associades valorats al cost amortitzat o al cost, quan per als actius financers disponibles per a la venda no es pugui determinar el seu valor raonable.

Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha d'abonar pel benefici produït, a càrrec de comptes dels subgrups 15, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a llarg termini», 17, «Deutes a llarg termini per préstecs rebuts i altres conceptes», 26, «Altres inversions financeres a llarg termini», 50, «Emprèstits i altres emissions anàlogues a curt termini», 52, «Deutes a curt termini per préstecs rebuts i altres conceptes», i 54, «Inversions financeres a curt termini».

766. Beneficis en instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades.

Beneficis produïts per la baixa, l'alienació o la cancel·lació d'instruments financers amb entitats del grup, multigrup i associades, excepte els que s'hagin de registrar en el compte 764, «Beneficis en instruments financers a valor raonable».

Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha d'abonar pel benefici produït, a càrrec dels comptes corresponents dels subgrups 16, «Deutes a llarg termini amb entitats del grup, multigrup i associades», 25, «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», 51, «Deutes a curt termini amb entitats del grup, multigrup i associades», i 53, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades».

768. Diferències positives de canvi.

Beneficis produïts per modificacions del tipus de canvi en partides monetàries expressades en moneda estrangera.

S'ha d'abonar a càrrec dels comptes representatius dels actius i els passius monetaris en moneda estrangera, per l'import de les diferències positives calculades al tancament de l'exercici o en el moment de la seva baixa en comptes, alienació o cancel·lació.

769. Altres ingressos financers.

Ingressos de naturalesa financera no recollits en altres comptes d'aquest subgrup. Es poden esmentar, entre d'altres, comissió per avals i assegurances en operacions financeres amb l'exterior, interessos de demora per tots els conceptes, interessos de comptes corrents bancaris oberts en institucions de crèdit, els recàrrecs del període executiu, així com els de declaració extemporània.

S'ha d'abonar, per l'import dels ingressos meritats, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

77. Beneficis procedents d'actius no corrents, altres ingressos de gestió ordinària i ingressos excepcionals.

770. Beneficis procedents de l'immobilitzat intangible.

771. Beneficis procedents de l'immobilitzat material.

772. Beneficis procedents de les inversions immobiliàries.

773. Beneficis procedents del patrimoni públic del sòl.

774. Beneficis procedents d'actius en estat de venda.

775. Reintegraments.

776. Ingressos per arrendaments.

777. Altres ingressos.

778. Ingressos excepcionals.

770/...../774. Beneficis procedents del....

Beneficis produïts, en general, per l'alienació de l'immobilitzat intangible, el material, les inversions immobiliàries, el patrimoni públic del sòl i els actius en estat de venda, o amb motiu de les reclassificacions que es produeixin entre aquests.

El seu moviment és el següent:

S'han d'abonar a càrrec de:

a) El compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent», pel benefici obtingut en l'alienació.

b) Els comptes dels subgrups 20, «Immobilitzacions intangibles», 21, «Immobilitzacions materials», 22, «Inversions immobiliàries», 24, «Patrimoni públic del sòl», o 38, «Actius en estat de venda», en el moment de la reclassificació.

775. Reintegraments.

Recull l'import dels reintegraments de pagaments derivats de despeses econòmiques que tinguin poca importància relativa i que, d'acord amb la normativa aplicable, s'hagin d'imputar al pressupost d'ingressos de l'entitat.

Els reintegraments que tinguin importància relativa s'han de registrar en el corresponent compte de despeses per naturalesa, excepte els derivats d'errors produïts en exercicis anteriors, que s'han de registrar en el compte 120, «Resultats d'exercicis anteriors».

El seu moviment és el següent:

S'ha d'abonar, al reconeixement dels ingressos pressupostaris, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

776. Ingressos per arrendaments.

Els meritats pel lloguer de béns mobles i immobles cedits per a l'ús o la disposició de tercers.

Comprèn, també, els derivats de tot tipus de concessions i aprofitaments especials que l'entitat pugui percebre. No s'inclouen aquí els ingressos produïts per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic, recollits en el compte 742, «Taxas per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic».

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 775, «Reintegraments».

777. Altres ingressos.

Ingressos no financers, no recollits en altres comptes, meritats per l'entitat. A títol d'exemple es poden esmentar: els originats per la prestació eventual de certs serveis a tercers, recursos eventuais de tots els rams, multes i sancions, etc.

El seu moviment és el següent:

S'ha d'abonar, al reconeixement dels ingressos pressupostaris, a càrrec del compte 430, «Deutors per drets reconeguts. Pressupost d'ingressos corrent».

778. Ingressos excepcionals.

Beneficis i ingressos de caràcter excepcional i quantia significativa que atenen la seva naturalesa no s'hagin de comptabilitzar en altres comptes del grup 7, «Vendes i ingressos per naturalesa», ni del grup 9, «Ingressos imputats al patrimoni net».

S'hi inclouen, en tot cas, els procedents dels crèdits que en el seu moment van ser amortitzats per insolvències fermes, els derivats de la prescripció d'obligacions, així com els derivats de la reversió d'actius lliurats en subvenció o de la reversió anticipada d'actius cedits en ús de manera gratuïta, per incompliment de condicions per part del beneficiari.

El seu moviment és el següent:

S'ha d'abonar, al reconeixement dels ingressos, a càrrec del compte que correspongui en funció de l'origen d'aquests.

78. Treballs efectuats per a l'entitat.

780. Treballs efectuats per a l'immobilitzat intangible.

781. Treballs efectuats per a l'immobilitzat material.

782. Treballs efectuats per a inversions immobiliàries.

783. Treballs efectuats per a l'immobilitzat i inversions immobiliàries en curs.

784. Treballs efectuats per al patrimoni públic del sòl.

785. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat intangible.

786. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat material.

787. Despeses financeres imputades a inversions immobiliàries.

788. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat i inversions immobiliàries en curs.

789. Despeses financeres imputades al patrimoni públic del sòl.

Els comptes d'aquest subgrup recullen el cost dels treballs efectuats per l'entitat per al seu immobilitzat, utilitzant els seus equips i el seu personal, que s'activen.

També recullen el cost dels treballs efectuats, mitjançant encàrrec, per altres ens públics o privats per a inversions en recerca i desenvolupament.

Durant l'exercici les despeses que s'originin per l'execució dels treballs esmentats s'han de carregar a comptes del grup 6, «Compres i despeses per naturalesa», amb abonament a comptes del subgrup 40, «Creditors pressupostaris».

780. Treballs efectuats per a l'immobilitzat intangible.

Contrapartida de despeses de recerca i desenvolupament i altres efectuades per a la creació dels béns compresos en el subgrup 20, «Immobilitzacions intangibles».

S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses que siguin objecte d'inventari, a càrrec de comptes del subgrup 20, «Immobilitzacions intangibles».

781. Treballs efectuats per a l'immobilitzat material.

Contrapartida de les despeses efectuades per l'entitat per a la construcció o l'ampliació dels béns i els elements compresos en el subgrup 21, «Immobilitzacions materials».

S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses, a càrrec de comptes del subgrup 21, «Immobilitzacions materials».

782. Treballs efectuats per a inversions immobiliàries.

Contrapartida de les despeses efectuades per l'entitat per a la construcció o l'ampliació dels béns i els elements compresos en el subgrup 22, «Inversions immobiliàries».

S'ha d'abonar per l'import anual de les despeses, a càrrec de comptes del subgrup 22, «Inversions immobiliàries».

783. Treballs efectuats per a l'immobilitzat i inversions immobiliàries en curs.

Treballs efectuats durant l'exercici i no acabats al tancament d'aquest.

S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses, a càrrec de comptes del subgrup 23, «Immobilitzacions materials i inversions immobiliàries en curs».

784. Treballs efectuats per al patrimoni públic del sòl.

Contrapartida de les despeses efectuades per l'entitat per a la construcció o l'ampliació dels béns compresos en el subgrup 24, «Patrimoni públic del sòl», acabats o no al tancament de l'exercici.

S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses, a càrrec de comptes del subgrup 24, «Patrimoni públic del sòl».

785. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat intangible.
- Contrapartida de despeses financeres imputades a l'immobilitzat intangible.
S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses financeres imputables, a càrrec de comptes del subgrup 20, «Immobilitzacions intangibles».
786. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat material.
- Contrapartida de les despeses financeres imputades a l'immobilitzat material.
S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses financeres imputables, a càrrec de comptes del subgrup 21, «Immobilitzacions materials».
787. Despeses financeres imputades a inversions immobiliàries.
- Contrapartida de les despeses financeres imputades a inversions immobiliàries.
S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses financeres imputables, a càrrec de comptes del subgrup 22, «Inversions immobiliàries».
788. Despeses financeres imputades a l'immobilitzat i inversions immobiliàries en curs.
- Contrapartida de les despeses financeres imputades a l'immobilitzat i inversions immobiliàries en curs.
S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses financeres imputables, a càrrec de comptes del subgrup 23, «Immobilitzacions materials i inversions immobiliàries en curs».
789. Despeses financeres imputades al patrimoni públic del sòl.
- Contrapartida de les despeses imputades al patrimoni públic del sòl.
S'ha d'abonar, per l'import anual de les despeses financeres imputables, a càrrec de comptes del subgrup 24, «Patrimoni públic del sòl».
79. Excessos i aplicacions de provisions i de pèrdues per deteriorament.
790. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat intangible.
7903. Reversió del deteriorament de propietat industrial i intel·lectual.
7906. Reversió del deteriorament d'aplicacions informàtiques.
7907. Reversió del deteriorament d'inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o ceditos.
7909. Reversió del deteriorament d'altre immobilitzat intangible.
791. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material.
7910. Reversió del deteriorament de terrenys i béns naturals.
7911. Reversió del deteriorament de construccions.
7912. Reversió del deteriorament d'infraestructures.
7913. Reversió del deteriorament de béns del patrimoni històric.
7914. Reversió del deteriorament de maquinària i utillatge.
7915. Reversió del deteriorament d'instal·lacions tècniques i altres instal·lacions.
7916. Reversió del deteriorament de mobiliari.
7917. Reversió del deteriorament d'equips per a processos d'informació.
7918. Reversió del deteriorament d'elements de transport.
7919. Reversió del deteriorament d'altre immobilitzat material.
792. Reversió del deteriorament de les inversions immobiliàries.
7920. Reversió del deteriorament de terrenys.
7921. Reversió del deteriorament de construccions.
793. Reversió del deteriorament del patrimoni públic del sòl.

- 7930. Reversió del deteriorament de terrenys del patrimoni públic del sòl.
- 7931. Reversió del deteriorament de construccions del patrimoni públic del sòl.
- 7939. Reversió del deteriorament d'altres béns i drets del patrimoni públic del sòl.

- 794. Reversió del deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda.

- 7940. Reversió del deteriorament de productes acabats i en curs de fabricació.
- 7941. Reversió del deteriorament de mercaderies.
- 7942. Reversió del deteriorament de primeres matèries.
- 7943. Reversió del deteriorament d'altres aprovisionaments.
- 7948. Reversió del deteriorament d'actius en estat de venda.

- 795. Excés de provisions.

- 7952. Excés de provisió per a responsabilitats.
- 7953. Excés de provisió per desmantellament, retirada o rehabilitació de l'immobilitzat no financer.
- 7955. Excés de provisió per a devolució d'ingressos.
- 7958. Excés de provisió per a transferències i subvencions.
- 7959. Excés d'altres provisions.

- 796. Reversió del deteriorament de participacions.

- 7960. Reversió del deteriorament de participacions en entitats de dret públic del grup, multigrup i associades.
- 7961. Reversió del deteriorament de participacions en societats mercantils i societats cooperatives del grup, multigrup i associades.
- 7962. Reversió del deteriorament de participacions en altres entitats del grup, multigrup i associades.

- 797. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute.

- 7970. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'entitats del grup, multigrup i associades.
- 7971. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute d'altres entitats.

- 798. Reversió del deteriorament de crèdits i altres inversions financeres.

- 7980. Reversió del deteriorament de crèdits a entitats del grup, multigrup i associades.
- 7981. Reversió del deteriorament de fiances constituïdes en entitats del grup, multigrup i associades.
- 7982. Reversió del deteriorament de dipòsits constituïts en entitats del grup, multigrup i associades.
- 7983. Reversió del deteriorament de crèdits a altres entitats
- 7984. Reversió del deteriorament de fiances constituïdes en altres entitats.
- 7985. Reversió del deteriorament de dipòsits constituïts en altres entitats.

- 799. Reversió del deteriorament per l'usdefruit cedit de l'immobilitzat material.

- 790/791/792/793. Reversió del deteriorament del

Correcció valorativa, per la recuperació de valor, de l'immobilitzat intangible, del material, de les inversions immobiliàries i del patrimoni públic del sòl, fins a l'import de les pèrdues comptabilitzades amb anterioritat.

S'han d'abonar per l'import de la correcció de valor, a càrrec dels comptes 290, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible», 291, «Deteriorament de valor de l'immobilitzat material», 292, «Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries», i 293, «Deteriorament de valor del patrimoni públic del sòl».

794. Reversió del deteriorament d'existències i altres actius en estat de venda.

Aquest compte funciona a través dels seus divisionaris.

La definició i el moviment de tots els divisionaris excepte el 7948, «Reversió del deteriorament d'actius en estat de venda», són els següents:

Import de la correcció per deteriorament existent al tancament de l'exercici anterior.

S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, pel deteriorament comptabilitzat en l'exercici precedent, a càrrec dels comptes del subgrup 39, «Deteriorament de valor de les existències i altres actius en estat de venda».

La definició i el moviment del subcompte 7948, «Reversió del deteriorament d'actius en estat de venda», són els següents:

Recull l'import de la correcció valorativa per la recuperació del valor dels béns en estat de venda fins a l'import de les pèrdues per deteriorament comptabilitzades amb anterioritat.

S'ha d'abonar, per l'import de la recuperació de valor, a càrrec del compte 398, «Deteriorament d'actius en estat de venda».

795. Excés de provisions.

Diferència positiva entre l'import de la provisió existent i el que correspongui al tancament de l'exercici o en el moment d'atendre l'obligació corresponent.

Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha d'abonar per l'import de la correcció de valor, a càrrec dels comptes corresponents del subgrup 14, «Provisions a llarg termini», o del subgrup 58, «Provisions a curt termini».

796. Reversió del deteriorament de participacions.

Correcció valorativa, per la recuperació del valor de participacions en el patrimoni net. Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha d'abonar per l'import de la recuperació de valor, a càrrec dels comptes corresponents dels subgrups 29, «Deteriorament de valor d'actius no corrents», i 59, «Deteriorament de valor d'inversions financeres a curt termini».

797. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute.

Correcció valorativa, per la recuperació del valor de valors representatius de deute.

Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha d'abonar per l'import de la recuperació de valor, a càrrec dels comptes corresponents dels subgrups 29, «Deteriorament de valor d'actius no corrents», i 59, «Deteriorament de valor d'inversions financeres a curt termini».

798. Reversió del deteriorament de crèdits i altres inversions financeres.

Correcció valorativa, per la recuperació de valor en crèdits, fiances i dipòsits dels subgrups 25, «Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades», 26, «Altres inversions financeres a llarg termini», 27, «Fiances i dipòsits constituïts a llarg termini», 53, «Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades», 54, «Inversions financeres a curt termini», i 56, «Fiances i dipòsits rebuts i constituïts a curt termini i ajustos per periodificació», i del grup 4, «Creditors i deutors».

Funciona a través dels seus divisionaris.

S'ha d'abonar per l'import de la recuperació de valor, a càrrec dels comptes corresponents dels subgrups 29, «Deteriorament de valor d'actius no corrents», i 59, «Deteriorament de valor d'inversions financeres a curt termini», i del compte 490, «Deteriorament de valor de crèdits», segons correspongui.

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.

799. Reversió del deteriorament per l'usdefruit cedit de l'immobilitzat material.

Correcció valorativa, per la recuperació de valor de l'immobilitzat cedit en ús.

S'ha d'abonar a càrrec del compte 299, «Deteriorament de valor per usdefruit cedit de l'immobilitzat material», quan l'import recuperable de l'immobilitzat cedit en ús sigui superior al valor comptable amb el límit del valor comptable si no hi ha hagut deteriorament.

Grup 8. Despeses imputades al patrimoni net

Disminucions del patrimoni net de l'entitat que no s'imputen al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici en què es generen.

80. Pèrdues per valoració d'actius financers.

800. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.

802. Imputació de beneficis en actius financers disponibles per a la venda.

Recull, durant l'exercici, les variacions negatives en el valor raonable dels actius financers classificats en la categoria «Actius financers disponibles per a la venda», així com la imputació al compte del resultat economicopatrimonial de les variacions positives en el valor raonable dels actius esmentats reconegudes prèviament en el patrimoni net.

800. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per les variacions negatives en el valor raonable dels actius financers classificats com a disponibles per a la venda, incloses les que es produeixen en cas de reclassificació, amb abonament als comptes dels actius financers corresponents.

b) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, a càrrec del compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».

802. Imputació de beneficis en actius financers disponibles per a la venda.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) En el moment en què es produeixi la baixa o l'alienació de l'actiu financer disponible per a la venda, inclosos els que hagin estat objecte de reclassificació, pel saldo positiu acumulat en el patrimoni net amb abonament al subcompte 7641, «Beneficis en actius financers disponibles per a la venda».

a.2) En cas de reclassificació a «inversió mantinguda fins al venciment», amb abonament al compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute», per la imputació al llarg de la vida residual de l'actiu financer, segons el mètode del tipus d'interès efectiu, dels increments de valor reconeguts fins aquest moment en el patrimoni net.

b) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, a càrrec del compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».

81. Despeses en operacions de cobertura.

810. Pèrdues per cobertures.

811. Imputació de beneficis per cobertures.

8110. Imputació de beneficis per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial.

8111. Imputació de beneficis per cobertures al valor inicial de la partida coberta.

Recull, durant l'exercici, les pèrdues en instruments de cobertura que s'hagin d'imputar al patrimoni net, segons estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», així com les transferències al compte del resultat econòmic patrimonial de beneficis en instruments de cobertura imputats prèviament al patrimoni net.

810. Pèrdues per cobertures.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, per l'import de la pèrdua en l'instrument de cobertura que s'hagi d'imputar en el patrimoni net; amb abonament, generalment, als subcomptes 1760, «Passius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 2630, «Actius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 5260, «Passius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura», o 5430, «Actius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura».

b) S'ha d'abonar pel seu saldo, al tancament de l'exercici, a càrrec del compte 134, «Ajustos per valoració d'instruments de cobertura».

811. Imputació de beneficis per cobertures.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

8110. Imputació de beneficis per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al divisionari corresponent del compte 7645, «Beneficis en derivats financers designats instruments de cobertura», quan segons les normes de la comptabilitat de cobertures s'hagin de transferir al compte del resultat econòmic patrimonial els imports positius que s'hagin reconegut directament en el patrimoni net.

b) S'ha d'abonar pel seu saldo, al tancament de l'exercici, a càrrec del compte 134, «Ajustos per valoració d'instruments de cobertura».

8111. Imputació de beneficis per cobertures al valor inicial de la partida coberta.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar amb abonament al compte de l'element patrimonial corresponent, per la imputació al valor inicial de l'actiu o el passiu que sorgeixi del compliment d'un compromís en ferm o de la realització d'una transacció prevista.

b) S'ha d'abonar pel seu saldo, al tancament de l'exercici, a càrrec del compte 134, «Ajustos per valoració d'instruments de cobertura».

82. Despeses per valoració de l'immobilitzat no financer.

820. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per disminució del seu valor raonable.

821. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions.

822. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per pèrdues de valor en baixes.

823. Imputació de beneficis en la valoració de l'immobilitzat no financer.

820. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per disminució del seu valor raonable.

Compte que recull, quan l'entitat segueixi el model de la revaloració, la disminució del valor raonable pel qual estan registrats els corresponents elements de l'immobilitzat no

financer respecte al seu valor comptable, incloses les derivades de reclassificacions per canvi d'ús, quan donin lloc a canvis del model comptable de la revaloració al model comptable del cost.

Així mateix es recullen en aquest compte els increments de la provisió per desmantellament, restauració o similar que siguin conseqüència de canvis en el calendari, en l'import estimat d'aquesta o d'un canvi en el tipus de descompte, en actius registrats pel seu valor raonable.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a.1) Per les variacions negatives en el valor raonable dels elements de l'immobilitzat no financer, amb el límit del saldo del compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer», que correspongui a l'element esmentat, amb abonament als comptes representatius dels elements patrimonials corresponents.

a.2) Pels increments en la valoració de la provisió per desmantellament, restauració o similar, amb el límit del saldo del compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer», que correspongui a l'element esmentat, quan sigui procedent d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 17, «Provisions, actius i passius contingents».

b) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, a càrrec del compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer».

821. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per amortitzacions.

Compte que recull, quan l'entitat segueixi el model de la revaloració, la part de la despesa per amortització de l'exercici que excedeixi la despesa d'amortització de l'exercici segons el model del cost.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per la dotació a l'amortització anual amb abonament al subcompte que correspongui del subgrup 28, «Amortització acumulada de l'immobilitzat», en funció de la naturalesa del bé que s'amortitza.

b) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, a càrrec del compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer».

822. Ajustos negatius en la valoració de l'immobilitzat no financer per pèrdues de valor en baixes.

Compte que recull, quan l'entitat segueixi el model de la revaloració, la pèrdua soferta en l'alienació, la baixa o un altre tipus de disposició.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per les variacions negatives en el valor raonable dels actius no corrents, amb abonament als comptes dels elements patrimonials corresponents, per la part del saldo del compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer», que correspongui a l'immobilitzat esmentat.

b) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, a càrrec del compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer».

823. Imputació de beneficis en la valoració de l'immobilitzat no financer.

Compte que recull la imputació al resultat econòmic patrimonial de l'increment de valor de l'immobilitzat no financer efectuat en l'exercici i imputat al patrimoni net de l'entitat en exercicis anteriors.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar en el moment en què es produeixi la baixa o l'alienació de l'immobilitzat no financer, per la part del saldo del compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer», que correspongui a l'immobilitzat alienat, amb abonament a comptes del subgrup 77, «Beneficis procedents d'actius no corrents, altres ingressos de gestió ordinària i ingressos excepcionals», i al compte que correspongui de l'immobilitzat no financer.

b) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, a càrrec del compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer».

84. Imputació de subvencions.

840. Imputació de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.

8400. De l'entitat o entitats propietàries.

8401. De la resta d'entitats.

841. Imputació de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses.

8410. De l'entitat o entitats propietàries.

8411. De la resta d'entitats.

842. Imputació de subvencions per al finançament d'operacions financeres.

8420. De l'entitat o entitats propietàries.

8421. De la resta d'entitats.

840/841/842. Imputació de...

Comptes que recullen la transferència al compte del resultat econòmic patrimonial de les subvencions rebudes que han estat imputades prèviament al patrimoni net.

Funcionen a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'han de carregar en el moment de la imputació al compte del resultat econòmic patrimonial de la subvenció rebuda, amb abonament al compte correlatiu del subgrup 75, «Transferències i subvencions». En el cas de subvencions per al finançament d'actius corrents, la imputació esmentada és procedent quan es produeixi la seva alienació o baixa en inventari.

b) S'han d'abonar, al tancament de l'exercici, a càrrec del compte correlatiu del subgrup 13, «Subvencions i ajustos per canvi de valor».

89. Despeses de participacions en entitats del grup, multigrup i associades amb ajustos valoratius positius previs.

891. Deteriorament de participacions en entitats del grup, multigrup i associades.

891. Deteriorament de participacions en entitats del grup, multigrup i associades.

Recull les correccions valoratives per deteriorament de participacions en entitats del grup, multigrup i associades, que s'hagin d'imputar directament en el patrimoni net, quan s'hagin fet inversions prèvies a aquesta consideració, i aquestes hagin originat ajustos valoratius previs per augments de valor imputats directament al patrimoni net. Tot això, d'acord amb el que disposen les corresponents normes de reconeixement i valoració pel que fa al cas.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en el moment en què es produeixi el deteriorament de valor de l'actiu financer, fins al límit dels augments valoratius previs, amb abonament al divisionari que correspongui dels comptes 250, «Participacions a llarg termini en entitats del grup»,

251, «Participacions a llarg termini en entitats multigrup i associades», o 530, «Participacions a curt termini en entitats del grup», o 531, «Participacions a curt termini en entitats multigrup i associades».

b) S'han d'abonar, al tancament de l'exercici, a càrrec del compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».

Grup 9. Ingressos imputats al patrimoni net

Incrementos del patrimoni net de l'entitat no imputats al compte del resultat econòmic patrimonial de l'exercici en què es generen.

90. Ingressos per valoració d'actius financers.

900. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda.

902. Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.

Recull, durant l'exercici, les variacions positives en el valor raonable dels actius financers classificats en la categoria actius financers disponibles per a la venda, així com la imputació al compte del resultat economicopatrimonial, o al compte de l'actiu corresponent, de les variacions negatives en el valor raonable dels actius esmentats reconegudes prèviament en el patrimoni net.

900. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per les variacions positives en el valor raonable dels actius financers classificats com a disponibles per a la venda, incloses les que es produeixen en cas de reclassificació, a càrrec dels comptes dels actius financers corresponents.

b) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».

902. Imputació de pèrdues en actius financers disponibles per a la venda.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) En el moment en què es produeixi la baixa o l'alienació de l'actiu financer disponible per a la venda, inclosos els que hagin estat objecte de reclassificació, pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net a càrrec del subcompte 6641, «Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda».

a.2) En el moment en què es produeixi el deteriorament de l'instrument financer, pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net a càrrec dels comptes dels instruments de deute corresponents o del compte 696, «Pèrdues per deteriorament de participacions», a través dels seus divisionaris, en el cas d'inversions en instruments de patrimoni.

a.3) En cas de reclassificació a inversió mantinguda fins al venciment, a càrrec del compte 761, «Ingressos de valors representatius de deute», per la imputació al llarg de la vida residual de l'actiu financer, segons el mètode del tipus d'interès efectiu, de les disminucions de valor reconeguts fins aquest moment en el patrimoni net.

b) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».

91. Ingressos en operacions de cobertura.

910. Beneficis per cobertures.

911. Imputació de pèrdues per cobertures.

9110. Imputació de pèrdues per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial.

9111. Imputació de pèrdues per cobertures al valor inicial de la partida coberta.

Recull, durant l'exercici, els beneficis en instruments de cobertura que s'hagin d'imputar al patrimoni net, segons estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 10, «Cobertures comptables», així com les transferències al compte del resultat economicopatrimonial de pèrdues en instruments de cobertura imputades prèviament al patrimoni net.

910. Beneficis per cobertures.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'import del benefici en l'instrument de cobertura que s'hagi d'imputar en el patrimoni net, a càrrec dels subcomptes 1760, «Passius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 2630, «Actius per derivats financers a llarg termini designats instruments de cobertura», 5260, «Passius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura», o 5430, «Actius per derivats financers a curt termini designats instruments de cobertura».

b) S'ha de carregar pel seu saldo, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 134, «Ajustos per valoració d'instruments de cobertura».

911. Imputació de pèrdues per cobertures.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El contingut i moviment dels subcomptes que comprèn és el següent:

9110. Imputació de pèrdues per cobertures al compte del resultat econòmic patrimonial.

a) S'ha d'abonar a càrrec del divisionari corresponent del compte 6645, «Pèrdues en derivats financers designats instruments de cobertura», quan segons les normes de la comptabilitat de cobertures s'hagin de transferir al compte del resultat econòmic patrimonial els imports negatius que s'hagin reconegut directament en el patrimoni net.

b) S'ha de carregar pel seu saldo, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 134, «Ajustos per valoració d'instruments de cobertura».

9111. Imputació de pèrdues per cobertures al valor inicial de la partida coberta.

a) S'ha d'abonar a càrrec del compte de l'element patrimonial corresponent, per la imputació al valor inicial de l'actiu o el passiu que sorgeixi del compliment d'un compromís en ferm o de la realització d'una transacció prevista.

b) S'ha de carregar pel seu saldo, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 134, «Ajustos per valoració d'instruments de cobertura».

92. Ingressos per valoració de l'immobilitzat no financer.

920. Ajustos positius en la valoració de l'immobilitzat no financer per augment del seu valor raonable.

920. Ajustos positius en la valoració de l'immobilitzat no financer per augment del seu valor raonable.

Compte que recull, quan l'entitat segueixi el model de la revaloració en la valoració de l'immobilitzat no financer, l'augment del valor raonable pel qual estan registrats els elements corresponents respecte al seu valor comptable. S'hi inclou també l'augment de valor derivat de reclassificacions per canvi d'ús quan suposin el canvi del model comptable del cost al de la revaloració.

Així mateix es recullen en aquest compte les disminucions de la provisió per desmantellament, restauració o similar que siguin conseqüència de canvis en el calendari, en l'import estimat d'aquesta o d'un canvi en el tipus de descompte, en actius registrats pel seu valor raonable.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a.1) Per les variacions positives en el valor raonable de l'immobilitzat no financer valorat segons el model de revaloració, a càrrec dels comptes representatius dels elements patrimonials corresponents.

a.2) Per les disminucions en la valoració de la provisió per desmantellament, restauració o similar, quan sigui procedent d'acord amb la norma de reconeixement i valoració núm. 17, «Provisions, actius i passius contingents».

b) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 136, «Ajustos per valoració de l'immobilitzat no financer».

94. Ingressos per subvencions.

940. Ingressos de subvencions per al finançament de l'immobilitzat no financer i d'actius en estat de venda.

9400. De l'entitat o entitats propietàries.

9401. De la resta d'entitats.

941. Ingressos de subvencions per al finançament d'actius corrents i despeses.

9410. De l'entitat o entitats propietàries.

9411. De la resta d'entitats.

942. Ingressos de subvencions per al finançament d'operacions financeres.

9420. De l'entitat o entitats propietàries.

9421. De la resta d'entitats.

940/941/942 Ingressos de subvencions per a...

Subvencions no reintegrables rebudes en un exercici i no imputades al resultat econòmic patrimonial, d'acord amb el que estableix la norma de reconeixement i valoració núm. 18, «Transferències i subvencions».

Funcionen a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar per la subvenció rebuda a càrrec, generalment, del compte 430, «Deutors per drets reconeguts: pressupost d'ingressos corrent», o el compte que correspongui, si la subvenció és en espècie, o en cas que una subvenció reintegrable es converteixi en no reintegrable, del compte 172, «Deutes a llarg termini transformables en subvencions», o del compte 522, «Deutes a curt termini transformables en subvencions», o del compte 163, «Deutes a llarg termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades», o del compte 513, «Deutes a curt termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades».

b) S'han de carregar, amb abonament a:

b.1) El compte 172, «Deutes a llarg termini transformables en subvencions», o al compte 522, «Deutes a curt termini transformables en subvencions», o al compte 163, «Deutes a llarg termini transformables en subvencions amb entitats del grup, multigrup i associades», o al compte 513, «Deutes a curt termini transformables en subvencions amb

entitats del grup, multigrup i associades», quan una subvenció no reintegrable es converteixi en reintegrable.

b.2) Al tancament de l'exercici, amb abonament al compte correlatiu del subgrup 13, «Subvencions i ajustos per canvi de valor».

99. Ingressos de participacions en el patrimoni d'entitats del grup, multigrup i associades amb ajustos valoratius negatius previs.

991. Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades.

993. Imputació per deteriorament d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades.

Els comptes d'aquest subgrup recullen la recuperació dels ajustos valoratius per reduccions de valor imputats directament en el patrimoni net, quan s'hagin fet inversions prèvies a la consideració de les participacions en el patrimoni com a entitats del grup, multigrup i associades. També s'hi recullen les transferències al compte del resultat econòmic patrimonial dels ajustos valoratius esmentats en cas de deteriorament. Tot això, d'acord amb el que disposa pel que fa al cas la norma de reconeixement i valoració núm. 8, «Actius financers».

991. Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en el moment en què l'import recuperable sigui superior al valor comptable de les inversions, fins al límit dels ajustos valoratius negatius previs, a càrrec del divisionari que correspongui dels comptes 250, «Participacions a llarg termini en entitats del grup», 251, «Participacions a llarg termini en entitats multigrup i associades», 530, «Participacions a curt termini en entitats del grup», o 531, «Participacions a curt termini en entitats multigrup i associades».

b) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».

993. Imputació per deteriorament d'ajustos valoratius negatius previs, entitats del grup, multigrup i associades.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en el moment en què es produeixi el deteriorament de l'actiu financer, pels ajustos valoratius negatius previs a càrrec del divisionari corresponent del compte 696, «Pèrdues per deteriorament de participacions».

b) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 133, «Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda».

Grup 0. Comptes de control pressupostari

Reflecteixen el moviment dels crèdits i les previsions que figuren en el pressupost en les fases que precedeixen el reconeixement de l'obligació o del dret, efectes que es recullen en comptes del grup 4.

La utilització d'aquest grup és facultativa per part de l'entitat.

00. De control pressupostari. Exercici corrent.

000. Pressupost exercici corrent.

001. Pressupost de despeses: crèdits inicials.

002. Pressupost de despeses: modificacions de crèdit.

- 0020. Crèdits extraordinaris.
- 0021. Suplements de crèdit.
- 0022. Ampliacions de crèdit.
- 0023. Transferències de crèdit.
- 0024. Incorporacions de romanents de crèdit.
- 0025. Crèdits generats per ingressos.
- 0027. Ajustos per pròrroga pressupostària.
- 0028. Baixes per anul·lació.

- 003. Pressupost de despeses: crèdits definitius.

- 0030. Crèdits disponibles.
- 0031. Crèdits retinguts per gastar.
- 0032. Crèdits retinguts per a transferències i baixes.
- 0033. Crèdits retinguts per a acords de no-disponibilitat.
- 0034. Crèdits no disponibles.

- 004. Pressupost de despeses: despeses autoritzades.
- 005. Pressupost de despeses: despeses compromeses.
- 006. Pressupost d'ingressos: previsions inicials.
- 007. Pressupost d'ingressos: modificació de previsions.
- 008. Pressupost d'ingressos: previsions definitives.
- 000. Pressupost exercici corrent.

Destinat a recollir l'import dels pressupostos d'ingressos i despeses aprovats per a cada exercici i de les seves modificacions posteriors.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) El compte 006 «Pressupost d'ingressos: previsions inicials», per l'import del pressupost d'ingressos aprovat.

a.2) El compte 007 «Pressupost d'ingressos: modificacions de les previsions», per l'import de les modificacions que, a través d'un acte formal, es produeixen en les previsions d'ingressos.

a.3) El subcompte 0030 «Crèdits disponibles», en el moment del tancament, per la suma total d'obligacions reconegudes.

a.4) El subcompte 0030, en el moment del tancament, pel saldo de les despeses compromeses.

a.5) El subcompte 0030, en el moment del tancament, pel saldo de les despeses autoritzades.

a.6) El compte 003 «Pressupost de despeses: crèdits definitius», a través dels seus divisionaris, per l'import dels saldos de crèdit en el moment del tancament.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 001 «Pressupost de despeses: crèdits inicials», per l'import total del pressupost de despeses aprovat per a cada exercici.

b.2) El compte 002 «Pressupost de despeses: modificacions de crèdits», a través dels seus divisionaris, per les modificacions posteriors. Si aquests són negatius, l'assentament ha de ser de signe negatiu.

b.3) El compte 008 «Pressupost d'ingressos: previsions definitives», per l'import del seu saldo en el moment del tancament.

La suma del deure indica l'import total del pressupost de despeses. La del seu haver, el total del pressupost d'ingressos.

Encara que generalment aquest compte ha d'aparèixer saldat, pot presentar saldo creditor.

001. Pressupost de despeses: crèdits inicials.

Import dels crèdits concedits en el pressupost de despeses inicialment aprovat per l'autoritat competent.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec del compte 000 «Pressupost exercici corrent», per l'import dels crèdits concedits en el pressupost de despeses inicialment aprovat.

b) S'ha de carregar, simultàniament a l'assentament anterior, amb abonament al subcompte 0030 «Crèdits disponibles», pel mateix import.

Aquest compte sempre ha d'aparèixer saldat.

002. Pressupost de despeses: modificacions de crèdits.

Recull les modificacions dels crèdits pressupostaris aprovades per l'autoritat competent, inclosos els ajustos a l'alça del pressupost prorrogat previstos a l'article 21.3 del Reial decret 500/1990, de 20 d'abril.

Funciona a través dels seus divisionaris.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec del compte 000 «Pressupost exercici corrent», per l'import de les modificacions de crèdit de caràcter positiu. Per les modificacions de crèdit de caràcter negatiu, l'assentament ha de ser de signe negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament al subcompte 0030 «Crèdits disponibles», per l'import de les modificacions de crèdit de caràcter positiu. Per les modificacions de crèdit de caràcter negatiu, l'assentament ha de ser de signe negatiu.

Aquest compte sempre ha d'aparèixer saldat.

003. Pressupost de despeses: crèdits definitius.

Funciona a través dels seus divisionaris.

0030. Crèdits disponibles.

Recull la totalitat dels crèdits pressupostaris aprovats en l'exercici, tant els inicials com les seves modificacions, així com la utilització d'aquests crèdits.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) El compte 001 «Pressupost de despeses: crèdits inicials», pels crèdits que figuren inicialment en el pressupost.

a.2) El compte 002 «Pressupost de despeses: modificacions de crèdits», a través dels seus divisionaris, per l'import de les modificacions positives que es produeixin. Per les modificacions negatives, l'assentament ha de ser de signe negatiu.

a.3) El compte 004 «Pressupost de despeses: despeses autoritzades», en el moment del tancament, per la suma total d'obligacions reconegudes.

a.4) El compte 004, en el moment del tancament, pel saldo de despeses compromeses.

a.5) El compte 004, en el moment del tancament, pel saldo de despeses autoritzades.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 004, per les despeses autoritzades –fase A de l'execució del pressupost– en els casos en què no s'hagi efectuat retenció prèvia de crèdit.

b.2) El subcompte 0031 «Crèdits retinguts per gastar», per la retenció de crèdit prèvia a l'expedient de despesa. Si s'anul·la la retenció, l'assentament ha de ser de signe negatiu.

b.3) El subcompte 0032 «Crèdits retinguts per a transferències i baixes», per la retenció de crèdit prèvia a la modificació pressupostària. Una vegada que s'aprovi la modificació o en cas que s'anul·li la retenció, s'ha de practicar el mateix assentament de signe negatiu.

b.4) El subcompte 0033 «Crèdits retinguts per a acords de no-disponibilitat», per les retencions de crèdit prèvies a la declaració de no-disponibilitat de crèdits.

b.5) El subcompte 0034 «Crèdits no disponibles», per l'import dels crèdits que estiguin en aquesta situació.

b.6) El compte 000 «Pressupost exercici corrent», en el moment del tancament, per l'import de la suma total d'obligacions reconegudes.

b.7) El compte 000, en el moment del tancament, pel saldo de despeses compromeses.

b.8) El compte 000, en el moment del tancament, pel saldo de despeses autoritzades.

b.9) El compte 000, en el moment del tancament, pel seu saldo.

La suma del seu haver indica l'import total dels crèdits definitius. La suma del seu deure indica l'import dels crèdits utilitzats durant l'exercici i dels crèdits no disponibles.

El seu saldo creditor, abans del tancament, recull els crèdits disponibles no utilitzats, és a dir, que no s'han retingut o autoritzat.

0031. Crèdits retinguts per gastar.

Recull la retenció de crèdits produïda com a conseqüència de l'expedició del certificat d'existència de crèdit en els expedients de despesa.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec del subcompte 0030 «Crèdits disponibles», per l'import de la retenció efectuada. En cas que aquesta retenció s'anul·li, l'assentament ha de ser de signe negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 004 «Pressupost de despeses: despeses autoritzades», per les despeses autoritzades.

b.2) El compte 000 «Pressupost exercici corrent», en el moment del tancament, pel seu saldo.

La suma del seu haver indica l'import total dels crèdits retinguts per a l'autorització de despeses en un moment posterior. La suma del seu deure indica l'import dels crèdits retinguts que s'han utilitzat.

El seu saldo, creditor, recull, abans del tancament, el total de crèdits retinguts per a despeses pendents d'autorització.

0032. Crèdits retinguts per a transferències i baixes.

Recull la retenció de crèdits produïda com a conseqüència de l'expedició del certificat d'existència de crèdit en els expedients de transferències de crèdit i de baixes per anul·lació.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec del subcompte 0030 «Crèdits disponibles», per l'import de la retenció efectuada. Una vegada que s'aprovi la modificació pressupostària s'ha de practicar, per l'import aprovat, un assentament idèntic de signe negatiu. En cas que la retenció s'anul·li, l'assentament ha de ser igualment de signe negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament al compte 000 «Pressupost exercici corrent», en el moment del tancament, pel seu saldo.

El seu saldo, creditor, recull, abans del tancament, el total de crèdits retinguts per a transferències o baixes pendents d'aprovació.

0033. Crèdits retinguts per a acords de no-disponibilitat.

Recull les retencions de crèdit prèvies a la declaració de no-disponibilitat de crèdits.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec del subcompte 0030 «Crèdits disponibles», per la retenció de crèdit prèvia a la declaració de no-disponibilitat. Una vegada que s'aprovi la declaració esmentada s'ha de practicar, per l'import aprovat, un assentament idèntic de signe negatiu. En cas que la retenció s'anul·li, l'assentament ha de ser igualment de signe negatiu.

b) S'ha de carregar amb abonament al compte 000 «Pressupost exercici corrent», en el moment del tancament, pel seu saldo.

El seu saldo, creditor, recull, abans del tancament, el total de crèdits retinguts per a l'adopció d'acords de no-disponibilitat pendents d'aprovació.

0034. Crèdits no disponibles.

Recull els crèdits pressupostaris aprovats en l'exercici, tant els inicials com les seves modificacions, que tenen condicionada la seva disponibilitat en virtut de l'article 173.6 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, aprovat pel Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, o que han estat declarats en situació «no disponible» en virtut d'un acord adoptat a l'efecte.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec del subcompte 0030 «Crèdits disponibles», per l'import dels crèdits que estiguin en situació no disponible. La reposició a la situació de crèdits disponibles s'ha de registrar mitjançant un assentament idèntic de signe negatiu.

b) S'ha de carregar, en el moment del tancament, pel seu saldo amb abonament al compte 000 «Pressupost exercici corrent».

El seu saldo, creditor, recull, abans del tancament, el total de crèdits definitius no disponibles.

004. Pressupost de despeses: despeses autoritzades.

Recull l'import de les autoritzacions de despesa.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec de:

a.1) El subcompte 0030 «Crèdits disponibles», per les autoritzacions de despesa aprovades –fase A de l'execució del pressupost– quan no s'hagi efectuat retenció de crèdit.

a.2) El subcompte 0031 «Crèdits retinguts per gastar», per les autoritzacions de despesa aprovades –fase A– quan s'hagi efectuat retenció de crèdit.

a.3) El compte 005 «Pressupost de despeses: despeses compromeses», en el moment del tancament, per la suma total de les obligacions reconegudes.

a.4) El compte 005, en el moment del tancament, pel saldo de despeses compromeses.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 005, pels crèdits disposats.

b.2) El subcompte 0030, en el moment del tancament, per la suma total d'obligacions reconegudes.

b.3) El subcompte 0030, en el moment del tancament, pel saldo de despeses compromeses.

b.4) El subcompte 0030, en el moment del tancament, pel saldo de despeses autoritzades.

La suma del seu deure recull l'import total de despeses compromeses. La del seu haver, el de despeses autoritzades.

El seu saldo, creditor, recull, abans del tancament, l'import de les autoritzacions de despesa pendents de comprometre (saldo de despeses autoritzades).

005. Pressupost de despeses: despeses compromeses.

Recull l'import de les despeses compromeses.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a càrrec del compte 004 «Pressupost de despeses: despeses autoritzades», per l'import dels crèdits disposats –fase D de l'execució del pressupost.

b) S'ha de carregar amb abonament a:

b.1) El compte 004, en el moment del tancament, per l'import de la suma total de les obligacions reconegudes.

b.2) El compte 004, en el moment del tancament, pel saldo de despeses compromeses.

La suma del seu haver recull l'import total de despeses compromeses durant l'exercici.

El seu saldo, creditor, recull, abans del tancament, l'import dels compromisos de despesa.

Nota: el tancament dels comptes 003, 004 i 005 s'ha de fer en dues fases:

1a: tancament del pressupost gastat: per l'import de la suma total de les obligacions reconegudes.

1.1 Càrrec al compte 005 «Pressupost de despeses: despeses compromeses» amb abonament al 004 «Pressupost de despeses: despeses autoritzades».

1.2 Càrrec en el compte 004 «Pressupost de despeses: despeses autoritzades» amb abonament al subcompte 0030 «Crèdits disponibles».

1.3 Càrrec en el subcompte 0030 «Crèdits disponibles» amb abonament al compte 000 «Pressupost exercici corrent».

2a: tancament dels romanents de crèdit:

2.1 Per l'import del saldo de despeses compromeses:

a) Càrrec en el compte 005 «Pressupost de despeses: despeses compromeses» amb abonament al compte 004 «Pressupost de despeses: despeses autoritzades».

b) Càrrec en el compte 004 «Pressupost de despeses: despeses autoritzades» amb abonament al compte 0030 «Crèdits disponibles».

c) Càrrec en el subcompte 0030 «Crèdits disponibles» amb abonament al compte 000 «Pressupost exercici corrent».

2.2 Per l'import del saldo de despeses autoritzades:

a) Càrrec en el compte 004 «Pressupost de despeses: despeses autoritzades» amb abonament al compte 0030 «Crèdits disponibles».

b) Càrrec en el subcompte 0030 «Crèdits disponibles» amb abonament al compte 000 «Pressupost exercici corrent».

2.3 Per l'import dels saldos de crèdit:

- a) Càrrec en el subcompte 0030 «Crèdits disponibles», pel seu saldo, amb abonament al 000 «Pressupost exercici corrent».
- b) Càrrec en el subcompte 0031 «Crèdits retinguts per gastar», pel seu saldo, amb abonament al 000 «Pressupost exercici corrent».
- c) Càrrec en el subcompte 0032 «Crèdits retinguts per a transferències i baixes», pel seu saldo, amb abonament al 000 «Pressupost exercici corrent».
- d) Càrrec en el subcompte 0033 «Crèdits retinguts per a acords de no-disponibilitat», pel seu saldo, amb abonament al 000 «Pressupost exercici corrent».
- e) Càrrec en el subcompte 0034 «Crèdits no disponibles», pel seu saldo, amb abonament al 000 «Pressupost exercici corrent».

006. Pressupost d'ingressos: previsions inicials.

Import de les previsions d'ingressos que figuren en el pressupost inicialment aprovat per l'autoritat competent.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar amb abonament al compte 000 «Pressupost exercici corrent», per les previsions que figuren en el pressupost d'ingressos.
- b) S'ha d'abonar, simultàniament a l'assentament anterior, a càrrec del compte 008 «Pressupost d'ingressos: previsions definitives», pel mateix import.

Aquest compte sempre ha d'aparèixer saldat.

007. Pressupost d'ingressos: modificació de previsions.

Recull les variacions que es produeixen en les previsions d'ingressos, a través d'un acte formal (no pel fet d'haver assolit un grau d'execució superior al previst).

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar amb abonament al compte 000 «Pressupost exercici corrent», per les modificacions positives que es produeixen. Per les modificacions negatives l'assentament ha de ser de signe negatiu.
- b) S'ha d'abonar, simultàniament a l'assentament anterior, a càrrec del compte 008 «Pressupost d'ingressos: previsions definitives», pel mateix import.

Aquest compte sempre ha d'aparèixer saldat.

008. Pressupost d'ingressos: previsions definitives.

Import total de les previsions del pressupost d'ingressos inicialment aprovat més les modificacions.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar amb abonament a:
 - a.1) El compte 006 «Pressupost d'ingressos: previsions inicials», per l'import d'aquestes.
 - a.2) El compte 007 «Pressupost d'ingressos: modificació de les previsions», per les que es produeixen durant l'exercici.
- b) S'ha d'abonar a càrrec del compte 000 «Pressupost exercici corrent», en el moment de tancament, pel seu saldo.

El seu saldo, deutor, ha de recollir, abans del tancament, les previsions definitives d'ingressos.

Nota: Les rectificacions a tots aquests comptes de control pressupostari s'han d'efectuar mitjançant assentaments anàlegs als descrits però de signe contrari, amb

l'objecte de no desvirtuar el significat de les sumes del deure i de l'haver dels comptes. El mateix criteri s'ha de seguir per anul·lar els crèdits i les previsions del pressupost prorrogat una vegada que s'aprovi el pressupost per a l'exercici.