

I. Disposicions generals

MINISTERI D'ECONOMIA I HISENDA

19884 REIAL DECRET 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat. («BOE» 278, de 20-11-2007, i «BOE» 312, de 29-12-2007.)

JUAN CARLOS I

REI D'ESPANYA

La disposició final primera de la Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional sobre la base de la normativa de la Unió Europea, autoritza el Govern perquè, mitjançant reial decret, aprovi el Pla general de comptabilitat, així com les seves modificacions i normes complementàries, per tal de desplegar els aspectes que conté la mateixa Llei.

El Pla general de comptabilitat constitueix el desplegament reglamentari en matèria de comptes anuals individuals de la legislació mercantil, que ha estat objecte d'una profunda modificació, fruit de l'estratègia dissenyada per la Unió Europea en matèria d'informació financera, de les recomanacions que, vista aquesta estratègia, va formular la comissió d'experts que va elaborar l'Informe sobre la situació actual de la comptabilitat a Espanya i línies bàsiques per abordar-ne la reforma, i de la decisió en el marc abans descrit d'harmonitzar la nostra legislació mercantil comptable amb els nous plantejaments europeus.

A més, d'acord amb la disposició final primera de la Llei 16/2007, el Govern ha d'aprovar un Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (d'ara endavant, també Pla general de comptabilitat de PIMES) que tingui en consideració les característiques especials d'aquestes empreses. Amb l'objectiu d'aconseguir una millor sistemàtica normativa, s'ha considerat convenient que l'esmentat text s'aprovi mitjançant un altre reial decret, el qual tenen la possibilitat d'aplicar totes les empreses que, no quedant excloses del seu àmbit subjectiu, puguin formular els seus comptes anuals utilitzant els models abreujats de balanç, estat de canvis en el patrimoni net i memòria.

La disposició final primera de la Llei 16/2007 també preveu l'aprovació de les normes complementàries del Pla general de comptabilitat. En particular, aquesta habilitació motivarà en un curt termini una revisió de les Normes per a la formulació dels comptes anuals consolidades aprovades pel Reial decret 1815/1991, de 20 de desembre.

En relació amb el procés seguit en l'elaboració del Pla general de comptabilitat, cal ressaltar la creació d'un grup i de diversos subgrups de treball a través de les resolucions de 12 de juliol de 2005 i de 22 de setembre de 2005, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que van tenir l'encàrrec d'elaborar un document que servís de base per a la reforma del Pla general de comptabilitat. L'objectiu fonamental perseguit en la composició d'aquest grup i subgrups de treball va ser aconseguir l'adequada representació dels diferents col·lectius relacionats amb la informació economicofinancera. També s'ha de destacar que, als efectes de valorar la seva idoneïtat i adequació amb el marc conceptual de la comptabilitat que conté el Codi de comerç, el projecte normatiu va ser sotmès al Consell de Comptabilitat en la reunió celebrada el dia 10 de juliol de 2007, una vegada escoltat el Comitè Consultiu de Comptabilitat reunit el dia 28 juny de 2007.

El Pla general de comptabilitat s'estructura en cinc parts, que estan precedides d'una introducció en la qual s'expliquen les característiques fonamentals del Pla general i les seves principals diferències amb el Pla de 1990.

Per tant, des d'un punt de vista formal, el nou Pla general de comptabilitat manté l'estructura del seu antecessor. L'àmplia acceptació del Pla general de comptabilitat de 1990 ha estat la causa que justifica aquesta decisió, sota la consideració que amb això es facilita l'aprenentatge i ús dels nous criteris.

Entrant en el contingut de la norma, es pot assenyalar que, la primera part, marc conceptual de la comptabilitat, recull els documents que integren els comptes anuals així com els requisits, principis i criteris comptables de reconeixement i valoració, que han de conduir al fet que els comptes anuals mostrin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa. Així mateix, es defineixen els elements dels comptes anuals. En definitiva, aquesta primera part constitueix la base que ha de suportar i donar cobertura a les interpretacions del nostre dret mercantil comptable, atorgant la necessària empara i seguretat jurídica a aquesta tasca en desplegament del que preveuen els articles 34 i següents del Codi de comerç.

La segona part, normes de registre i valoració, desplega els principis comptables i altres disposicions que conté la primera part. S'hi recullen els criteris de registre i valoració de les diferents transaccions i elements patrimonials de l'empresa des d'una perspectiva general. És a dir, ateses les transaccions que usualment realitzen les empreses sense baixar als casos particulars, l'adequat tractament comptable dels quals sembla més lògic que es resolgui, com fins ara, mitjançant les resolucions que vagi aprovant l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en execució de la competència atribuïda per la disposició final primera de la Llei 16/2007.

La tercera part, comptes anuals, en primer lloc inclou les normes d'elaboració dels comptes anuals que recullen les regles relatives a la seva formulació, així com les definicions i explicacions aclaridores del contingut dels documents que els integren. A continuació d'aquestes normes

d'elaboració, recull els models, normals i abreujats, dels documents que integren els comptes anuals. La inclusió en el Pla general de comptabilitat d'aquests models abreujats té la seva raó de ser per als subjectes comptables exclosos de l'àmbit d'aplicació del Pla general de comptabilitat de PIMES i per als altres que voluntàriament prefereixin aplicar directament el Pla general de comptabilitat.

La quarta part, quadre de comptes, conté els grups, subgrups i comptes necessaris, degudament codificats en forma decimal i amb un títol que n'expressa el contingut, sense perjudici, evidentment, que amb aquest quadre de comptes no s'intenten esgotar totes les situacions que certament es produeixen en el món empresarial. El quadre de comptes, amb la finalitat que la normalització comptable espanyola assolixi el grau necessari de flexibilitat, segueix sense ser obligatori quant a la numeració i denominació dels comptes, si bé constitueix una guia o referent obligat en relació amb les partides dels comptes anuals.

La cinquena part, definicions i relacions comptables, inclou les definicions de diferents partides que s'incorporen al balanç, al compte de pèrdues i guanys i a l'estat de canvis en el patrimoni net, així com les de cada un dels comptes que recullen aquestes partides, incloent-hi els motius principals de càrrec i abonament dels comptes.

Per redactar-lo s'ha seguit la tècnica utilitzada al Pla general comptable de 1990, incidint en el component explicatiu, amb la finalitat de facilitar l'aplicació del Pla general de comptabilitat, atès que s'hi han incorporat transaccions, elements patrimonials i criteris comptables nous.

La part de definicions i relacions comptables no és aplicable obligatòriament, excepte en aspectes que al·ludeixin o continguin criteris de registre o valoració, que despleguin el que preveu la segona part relativa a normes de registre i valoració, o serveixin per fer-ne la interpretació i sense perjudici, com abans s'indicava, del caràcter explicatiu de les diferents partides dels comptes anuals.

El Pla que ara s'aprova substitueix el que va aprovar el Reial decret 1643/1990, de 20 de desembre, i, d'acord amb el que preveu l'article dos d'aquest Reial decret, és aplicable obligatòriament per a totes les empreses sigui quina sigui la forma jurídica, individual o societària, sense perjudici de les especialitats que per a les entitats financeres estableix la seva normativa comptable específica, i en el nou marc es mantenen intactes les competències de regulació que en matèria comptable tenen atribuïdes els centres, organismes o institucions supervisors del sistema financer.

Tal com abans s'ha indicat, el Govern ha aprovat simultàniament a aquest Pla general de comptabilitat un Pla general de comptabilitat de PIMES, que poden aplicar les empreses que puguin formular balanç, estat de canvis en el patrimoni net i memòria en models abreujats i que no estiguin excloses del seu àmbit d'aplicació. Aquesta regulació exigeix preveure els criteris que s'han de seguir en el supòsit que el creixement de l'empresa la condueixi en un moment posterior a superar els límits que fixa la nostra legislació mercantil per elaborar aquests documents. La disposició addicional única d'aquest Reial decret conté la regulació aplicable per cobrir aquestes situacions i també les que s'originin pel pas dels criteris específics que han d'aplicar les empreses de dimensions més petites relatius a la despesa per impost sobre societats i operacions d'arrendament financer als criteris normals inclosos en el Pla general de comptabilitat. En els dos casos, l'ajust al balanç originat pel registre i valoració dels elements patrimonials d'acord amb el que disposa la segona part del Pla general de comptabilitat s'ha de comptabilitzar, amb caràcter general, en una partida de reserves voluntàries.

El present Reial decret també conté el règim transitori per aplicar per primera vegada el Pla general de comptabilitat, que preveu l'aplicació retroactiva dels criteris que conté el Pla general de comptabilitat, amb determinades excepcions, i una sèrie de particularitats relatives a les combinacions de negocis. Així mateix, s'hi preveuen determinats casos en els quals es prohibeix l'aplicació retroactiva del Pla. En definitiva, es tracta d'una regulació similar a la que recull la Norma internacional d'informació financera número 1 adoptada a Europa, però incidint en més simplicitat dels tractaments comptables previstos a la norma internacional. En aquest sentit, cal destacar dues qüestions. En primer lloc, l'alt grau de convergència amb el qual el nostre país afronta l'harmonització amb les normes internacionals de comptabilitat ha portat a atorgar als subjectes comptables l'opció de mantenir les valoracions que resultaven dels criteris aplicats fins a la data, la qual cosa implica que en molts casos només siguin necessaris petits ajustos per afrontar l'adaptació. En segon lloc, i en aquesta línia de simplificació, la disposició transitòria quarta preveu que en els primers comptes anuals que es formulin aplicant el nou Pla sigui voluntària la presentació de xifres comparatives de l'exercici anterior amb els nous criteris.

La disposició transitòria cinquena manté, amb caràcter general, la vigència de les adaptacions sectorials en vigor en la data de publicació del present Reial decret, en tot el que no s'oposin a la legislació comptable vigent, i fa una especial referència a les adaptacions a entitats no mercantils. Així mateix, s'estableix una especialitat per a les empreses que elaborin els comptes anuals d'acord amb el que preveuen les normes d'adaptació del Pla a les societats concessionàries d'autopistes, túnels, ponts i altres vies de peatge i per a les empreses del sector de proveïment i sanejament d'aigües. Aquesta disposició també manté en vigor el règim transitori aplicable comptablement a l'exteriorització dels compromisos per pensions, així com les normes sobre aspectes comptables de les societats cooperatives quant a la delimitació entre fons propis i fons aliens, les quals es poden seguir aplicant fins al 31 de desembre de 2009.

Adicionalment i sempre que no s'oposin al que disposa la segona part d'aquest Pla general de comptabilitat, es mantenen en vigor les resolucions aprovades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, sense perjudici de la necessitat de procedir a revisar-les en un breu espai de temps.

D'altra banda, per a les empreses que abans de la primera aplicació del Pla hagin elaborat comptes anuals consolidats d'acord amb els reglaments comunitaris que adopten les normes internacionals d'informació financera, s'admeten amb caràcter general les valoracions incloses en aquests comptes, sempre que els criteris que hi han conduït siguin equivalents als del Pla general de comptabilitat.

També s'ha considerat adequat perfilar a la disposició transitòria setena els criteris aplicables en relació amb les referències realitzades a les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats, recollides a les normes de registre i valoració, fins que aquestes siguin objecte de modificació en el procés de reforma comptable.

Finalment, les disposicions finals recullen les competències que estableix la legislació vigent sobre adaptació i desplegament del Pla general de comptabilitat.

En virtut d'això, a proposta del ministre d'Economia i Hisenda, d'acord amb el Consell d'Estat, i amb la deliberació prèvia del Consell de Ministres en la reunió del dia 16 de novembre de 2007,

DISPOSO:

Article 1. *Aprovació del Pla.*

S'aprova el Pla general de comptabilitat, el text del qual s'insereix a continuació.

Article 2. *Obligatorietat del Pla.*

El Pla general de comptabilitat és aplicable obligatòriament per a totes les empreses, sigui quina sigui la forma jurídica, individual o societària, sense perjudici de les empreses que puguin aplicar el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (d'ara endavant, també Pla general de comptabilitat de PIMES).

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

Disposició addicional única. *Ajustos derivats de l'aplicació del Pla general de comptabilitat.*

A l'inici del primer exercici en el qual l'empresa deixi d'aplicar el Pla general de comptabilitat de PIMES, inclosos, si s'escau, els criteris de registre i valoració específics per a microempreses, el Pla general de comptabilitat s'ha d'aplicar de manera retroactiva, i s'han de registrar tots els actius i passius el reconeixement dels quals exigeix el Pla general de comptabilitat. La contrapartida dels ajustos que s'hagin de realitzar ha de ser una partida de reserves llevat que, d'acord amb els criteris inclosos a la segona part del Pla general de comptabilitat, s'hagin d'utilitzar altres partides del patrimoni net.

En els primers comptes anuals que es formulin aplicant el Pla general de comptabilitat, a la memòria s'ha de crear un apartat específic amb la denominació «Aspectes derivats de la transició al Pla general de comptabilitat», en el qual s'ha d'incloure una explicació de les principals diferències entre els criteris comptables aplicats en l'exercici anterior i els actuals, així com la quantificació de l'impacte que produeix aquesta variació de criteris comptables en el patrimoni net de l'empresa.

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

1. Els criteris que conté el Pla general de comptabilitat s'han d'aplicar de manera retroactiva amb les excepcions que indiquen les disposicions transitòries segona i tercera d'aquest Reial decret.

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

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

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

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

d) L'empresa pot optar per valorar tots els elements patrimonials que s'hagin d'incloure en el balanç d'obertura d'acord amb els principis i normes vigents abans de

l'entrada en vigor de la Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional sobre la base de la normativa de la Unió Europea, llevat dels instruments financers que es valorin pel seu valor raonable.

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

2. La contrapartida dels ajustos que s'hagin de realitzar per donar compliment a la primera aplicació ha de ser una partida de reserves, amb les excepcions que preveuen les disposicions transitòries d'aquest Reial decret i llevat que, d'acord amb els criteris inclosos en la segona part del Pla general de comptabilitat, s'hagin d'utilitzar altres partides.

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

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

a) Les diferències de conversió acumulades que sorgeixin en la primera aplicació de la norma de registre i valoració 11a.2 «Conversió dels comptes anuals a la moneda de presentació», es poden comptabilitzar directament i definitivament en les reserves voluntàries.

b) Tampoc és obligatòria l'aplicació retroactiva de la norma de registre i valoració 17a «Transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni».

c) L'empresa pot designar en la data a què correspongui el balanç d'obertura un instrument financer en la categoria de «Valor raonable amb canvis al compte de pèrdues i guanys», sempre que en aquesta data compleixi els requisits que exigeixen els apartats 2.4 o 3.3 de la norma de registre i valoració 9ª «Instruments financers». També es poden incloure en la categoria d'«Inversions mantingudes fins al venciment» els actius financers que en la data del balanç d'obertura compleixin els requisits que estableix l'apartat 2.2 de la dita norma.

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

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

e) L'empresa pot optar per no aplicar amb efectes retroactius el criteri de capitalització de despeses financeres inclòs en les normes de registre i valoració 2a.1 i 10a.1.

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

a) Si una empresa va donar de baixa actius o passius financers no derivats, d'acord amb les normes comptables anteriors, no s'han de reconèixer encara que ho exigeixi la norma de registre i valoració 9a «Instruments financers», llevat que s'hagin de recollir com a resultat d'una transacció o esdeveniment posterior.

b) Les cobertures que no compleixin les condicions per ser-ho no es poden comptabilitzar com a tals, excepte si l'empresa va assenyalar una posició neta com a partida coberta i, abans de la data del balanç d'obertura, ha designat partida coberta una partida individual d'aquesta posició neta. Si, abans d'aquesta data, l'empresa ha designat una operació de cobertura, però aquesta no satisfà les

condicions que estableix la norma de registre i valoració 9a.6 per ser considerada altament eficaç, ha d'aplicar el que disposa aquesta norma per a les cobertures que deixin de ser eficaces.

c) Estimacions. En el balanç d'obertura, llevat d'evincència objectiva que es va produir un error, les estimacions han de ser coherents amb les que es van realitzar al seu dia.

d) Actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda i operacions interrompudes. L'empresa ha d'aplicar els nous criteris de manera prospectiva i a partir de la informació disponible en la data del balanç d'obertura.

Disposició transitòria tercera. *Regles específiques en relació amb les combinacions de negocis.*

En l'elaboració del balanç d'obertura, s'han de prendre en consideració les regles següents en relació amb les combinacions de negocis realitzades abans de la data d'elaboració:

1. S'han de reconèixer tots els actius adquirits i passius assumits en aquestes combinacions, amb les excepcions següents:

a) Els actius, incloent-hi el fons de comerç, i els passius, no reconeguts al balanç de l'empresa adquirent d'acord amb les normes comptables anteriors, i que tampoc compleixen totes les condicions per a això en els comptes individuals de l'empresa adquirida segons les normes del Pla general de comptabilitat.

En cas que sigui procedent el reconeixement, els actius (diferents del fons de comerç) i els passius, prèviament no reconeguts, s'han de valorar segons els criteris del present Pla general de comptabilitat que siguin aplicables en aquest moment en el balanç individual de l'empresa adquirida.

b) No obstant això, no s'han de reconèixer els actius financers i passius financers que es van donar de baixa d'acord amb les normes anteriors, segons assenyala l'apartat 2.a) de la disposició transitòria segona.

c) Com a conseqüència d'això, qualsevol canvi resultant s'ha de carregar o abonar contra reserves, llevat que procedeixi del reconeixement d'un immobilitzat intangible prèviament inclòs en el fons de comerç, cas en què l'ajust que escaigui, net de l'efecte impositiu, s'ha de fer reduint-lo.

2. No s'han d'incloure els elements que no compleixin les condicions per reconèixer-los com a actiu o passiu segons les normes del Pla general de comptabilitat, i s'han de realitzar els ajustos de la manera següent:

a) Els immobilitzats intangibles abans reconeguts que no compleixin les condicions de reconeixement de la norma de registre i valoració 5a «Immobilitzat intangible» s'han d'ajustar en el balanç d'obertura contra el fons de comerç.

b) La resta dels ajustos s'ha de realitzar contra reserves.

3. No s'han de modificar les valoracions realitzades en els actius i passius de les empreses participants en la combinació de negocis, llevat que, en aplicació de les normes incloses en aquest apartat, escaigui el reconeixement o baixa d'algun element patrimonial.

En particular, el valor comptable dels immobilitzats intangibles que, d'acord amb els nous criteris, tinguin una vida útil indefinida, és el seu valor en llibres en la data de tancament de l'últim balanç en què s'apliqui el Pla general de comptabilitat de 1990, i també és obligatori el que disposa la lletra f), de l'apartat 4, d'aquesta disposició.

4. L'import del fons de comerç és el seu import en llibres en la data del balanç d'obertura, segons les normes anteriors, després de realitzar els ajustos següents:

a) Se n'ha de reduir o eliminar el valor en llibres, si ho exigeix l'apartat 1 anterior.

b) Se n'ha d'incrementar el valor en llibres quan ho exigeixi l'apartat 2 anterior.

c) Quan l'esdeveniment o les condicions de què depengui qualsevol contraprestació addicional en una combinació de negocis hagin quedat resolts abans de la data del balanç d'obertura, el fons de comerç s'ha d'ajustar per aquest import.

d) Quan una contraprestació addicional prèviament reconeguda com a passiu no es pugui valorar de manera fiable en la data del balanç d'obertura, o si el seu pagament no és probable, el valor s'ha d'ajustar en llibres del fons de comerç.

e) L'empresa ha d'aplicar la norma de registre i valoració 6a a partir de la data del balanç d'obertura, amb independència de reconèixer en aquesta data, si és procedent, la pèrdua per deteriorament resultant, mitjançant un ajust a les reserves i sense ajustar l'amortització del fons de comerç abans realitzada.

f) L'amortització acumulada del fons de comerç s'ha de donar de baixa contra el mateix fons de comerç. No obstant això, en la memòria dels comptes anuals s'ha d'indicar l'import comptabilitzat per l'empresa en el moment en què es va registrar la combinació de negocis.

5. Els ajustos anteriors realitzats en els actius i passius reconeguts afecten els impostos diferits.

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

Als primers comptes anuals que es formulin aplicant el Pla general de comptabilitat s'ha d'incorporar la informació següent:

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

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

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

No obstant això, l'empresa pot presentar informació comparativa de l'exercici anterior adaptada al present Pla general de comptabilitat, per a la qual cosa ha de preparar un balanç d'obertura d'aquest exercici precedent d'acord amb els nous criteris i amb el que estableixen les disposicions transitòries d'aquest Reial decret. En aquest cas, a més d'incloure en la memòria una explicació de les principals diferències entre els criteris comptables aplicats en l'exercici anterior i els actuals, s'ha de quantificar l'impacte que produeix aquesta variació de criteris compta-

bles en el patrimoni net i en els resultats de l'empresa. En particular, s'hi ha d'incloure:

a) Una conciliació del patrimoni net en la data del balanç d'obertura de l'exercici precedent.

b) Una conciliació del patrimoni net i dels resultats referida a la data de tancament de l'últim exercici en què es van aplicar els criteris anteriors.

Les conciliacions esmentades al present apartat s'han de realitzar amb el suficient detall per permetre als usuaris comprendre els ajustos significatius com a conseqüència de la transició.

2. En qualsevol cas, s'ha de subministrar addicionalment la informació següent:

a) El valor raonable dels actius financers o passius financers designats a la categoria de «Valor raonable amb canvis al compte de pèrdues i guanys» a què fa referència l'apartat 1.c) de la disposició transitòria segona, així com la seva classificació i valor comptable als comptes anuals tancats en la data de transició.

b) Si com a conseqüència dels ajustos a realitzar en la data de transició es reconeix o reverteix una pèrdua per deteriorament del valor dels actius, l'empresa ha de subministrar a la memòria la informació requerida sobre aquest aspecte en el Pla general de comptabilitat.

3. Data de transició és la data del balanç d'obertura de l'exercici en què s'apliqui per primera vegada el present Pla general de comptabilitat, llevat que l'empresa inclogui informació comparativa de l'exercici anterior adaptada, cas en què ha de ser la data del balanç d'obertura de l'exercici anterior esmentat.

Disposició transitòria cinquena. Desplegaments normatius en matèria comptable.

1. Amb caràcter general, les adaptacions sectorials i altres disposicions de desplegament en matèria comptable en vigor en la data de publicació d'aquest Reial decret s'han de seguir aplicant en tot el que no s'oposi al que disposen el Codi de comerç, text refós de la Llei de societats anònimes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1564/1989, de 22 de desembre, Llei 2/1995, de 23 de març, de societats de responsabilitat limitada, disposicions específiques i el present Pla general de comptabilitat.

En particular, les entitats que realitzin activitats no mercantils que estiguin obligades per les seves disposicions específiques a aplicar alguna adaptació del Pla general de comptabilitat han de seguir aplicant les seves respectives normes d'adaptació en els termes que disposa el paràgraf anterior, i han d'aplicar els continguts del Pla general de comptabilitat o, si s'escau, del Pla general de comptabilitat de PIMES a tots els aspectes que s'han modificat. S'han de respectar en tot cas les particularitats que en relació amb la comptabilitat d'aquestes entitats estableixin, si s'escau, les seves disposicions específiques.

2. Fins que s'aprovin les noves adaptacions del Pla general de comptabilitat a les societats concessionàries d'autopistes, túnels, ponts i altres vies de peatge i a les empreses del sector de proveïment i sanejament d'aigües, es mantenen en vigor els criteris relatius a les despeses financeres diferides de finançament d'autopistes, túnels, ponts i altres vies de peatge i les despeses financeres diferides de finançament d'actius de l'immobilitzat necessaris per portar a terme l'activitat de proveïment i sanejament d'aigües, establerts a la norma 7.3 de valoració que conté la cinquena part de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a aquestes empreses, aprovades totes dues per les ordres del Ministeri d'Economia i Hisenda de 10 de desembre de 1998.

3. Es manté expressament en vigor el règim transitori, aprovat per l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 29 de desembre de 1999, que s'ha d'aplicar comptablement en l'exteriorització dels compromisos per pensions que regula el Reglament sobre la instrumentació dels compromisos per pensions de les empreses amb els treballadors i beneficiaris, aprovat pel Reial decret 1588/1999, de 15 d'octubre.

4. Els criteris pels quals s'estableix la delimitació entre fons propis i fons aliens a les normes sobre els aspectes comptables de les societats cooperatives, aprovades per l'Ordre del Ministeri d'Economia 3614/2003, de 16 de desembre, es poden seguir aplicant fins al 31 de desembre de 2009.

Disposició transitòria sisena. Empreses que s'hagin inclòs en comptes anuals consolidats d'acord amb les normes internacionals d'informació financera adoptades a la Unió Europea.

Les empreses els elements patrimonials de les quals s'hagin integrat, prèviament a la primera aplicació del present Pla general de comptabilitat, en uns comptes anuals consolidats en què s'hagin aplicat les normes internacionals d'informació financera adoptades pels reglaments de la Comissió Europea, poden valorar els elements patrimonials dels seus comptes anuals individuals en el primer exercici en què sigui aplicable el Pla general de comptabilitat, d'acord amb els imports pels quals s'inclouen en els comptes anuals consolidats, exclosos els ajustos i eliminacions inherents a la consolidació i els efectes de la combinació de negocis derivats de l'adquisició, sempre que:

1. Els criteris valoratius aplicats siguin equivalents als que estableixen el present Pla general de comptabilitat i les disposicions d'aquest Reial decret.

2. La data de transició sigui la data de balanç d'obertura de l'exercici anterior al primer en què sigui aplicable el present Reial decret.

3. Aquesta opció s'apliqui de manera uniforme per a tots els elements patrimonials de l'empresa.

Disposició transitòria setena. Referències a les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats al Pla general de comptabilitat.

Les remissions que conté el Pla general de comptabilitat a les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats suposen l'aplicació dels criteris que conté el Reial decret 1815/1991, de 20 de desembre, pel qual s'aproven les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats, fins al moment en què aquest es modifiqui.

Disposició derogatòria única. Derogació normativa.

Es deroga el Reial decret 1643/1990, de 20 de desembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat, i les altres normes del mateix rang o inferior que s'oposin al que estableix el present Reial decret.

Disposició final primera. Habilitació per a l'aprovació d'adaptacions sectorials.

El ministre d'Economia i Hisenda, a proposta de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, ha d'aprovar mitjançant una ordre ministerial les adaptacions sectorials del Pla general de comptabilitat. Aquestes adaptacions sectorials s'han d'elaborar prenent en consideració les característiques i naturalesa de les activitats del sector concret de què es tracti, i s'hi han d'adequar

tant les normes de registre i valoració, com l'estructura, nomenclatura i terminologia dels comptes anuals.

Disposició final segona. *Habilitació per a l'aprovació d'adaptacions per raó de subjecte.*

El ministre d'Economia i Hisenda, a proposta de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i mitjançant una ordre ministerial, pot adaptar les normes de registre i valoració, les normes d'elaboració i l'estructura, nomenclatura i terminologia dels comptes anuals a les condicions concretes del subjecte comptable.

Disposició final tercera. *Habilitació per a l'aprovació de normes de desplegament del Pla general de comptabilitat.*

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot aprovar, mitjançant resolució, normes de compliment obligat que despleguin el Pla general de comptabilitat i les seves normes complementàries, en particular, en relació amb les normes de registre i valoració i les normes d'elaboració dels comptes anuals. Aquestes normes s'han d'ajustar al procediment d'elaboració que regula l'article 24.1 de la Llei 50/1997, de 27 de novembre, del Govern.

Disposició final quarta. *Termini d'aprovació de determinades adaptacions del Pla general de comptabilitat.*

En el termini d'un any a comptar de l'entrada en vigor del Pla general de comptabilitat, el ministre d'Economia i

Hisenda ha d'aprovar les adaptacions sectorials del Pla general de comptabilitat a les societats concessionàries d'autopistes, túnels, ponts i altres vies de peatge i a les empreses del sector de proveïment i sanejament d'aigües.

Disposició final cinquena. *Títol competencial.*

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

Disposició final sisena. *Entrada en vigor.*

La present norma entra en vigor el dia 1 de gener de 2008 i és aplicable en els termes que preveu el present Reial decret, per als exercicis que s'iniciïn a partir d'aquesta data.

Madrid, 16 de novembre de 2007.

JUAN CARLOS R.

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

(Aquest Reial decret es publica tenint en compte la Correcció d'errors publicada al «BOE» 312, de 29-12-2007.)

**PLA GENERAL
DE
COMPTABILITAT**

INTRODUCCIÓ

I

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

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

A partir d'aquest moment s'incardina en el si del dret mercantil espanyol un autèntic dret comptable que ha dotat la informació economicofinancera d'un marcat caràcter internacional, fet per al qual, el Pla general de comptabilitat, de manera similar al que ha succeït en altres països, ha estat un instrument bàsic de normalització.

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

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

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

3. Al nostre país, l'abast de la decisió europea va ser analitzat per la comissió d'experts creada per l'Ordre comunicada del ministre d'Economia de 16 de març de 2001, que va elaborar un informe sobre la situació de la comptabilitat a Espanya i línies bàsiques per abordar-ne la reforma, publicat l'any 2002, i la principal recomanació del qual va ser que als comptes anuals individuals se següés aplicant la normativa comptable espanyola, conve-

nientment reformada per aconseguir l'adequada homogeneïtat i comparabilitat de la informació comptable, en el marc de les noves exigències comptables europees, considerant-se que en l'àmbit dels comptes anuals consolidats s'havia de deixar a l'opció del subjecte comptable l'aplicació de les normes espanyoles o dels reglaments comunitaris.

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

4. Els canvis recomanats per la comissió d'experts s'han materialitzat en la Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional sobre la base de la normativa de la Unió Europea (d'ara endavant, Llei 16/2007), que ha introduït en el Codi de comerç, i en la Llei de societats anònimes les modificacions imprescindibles per avançar en aquest procés de convergència internacional, garantint al mateix temps que la modernització de la comptabilitat espanyola no interfereixi en el règim jurídic d'aspectes neuràlgics de la vida de qualsevol societat mercantil, com ara la distribució de beneficis, la reducció obligatòria del capital social i la dissolució obligatòria per pèrdues.

La disposició final primera de la Llei confereix al Govern la competència per aprovar mitjançant reial decret el Pla general de comptabilitat, amb l'objectiu de configurar un marc reglamentari d'acord amb els nous pilars ubicats en l'àmbit legal, de conformitat amb el que disposen les directives comunitàries i tenint en consideració les NIC//NIIF adoptades pels reglaments de la Unió Europea. Així mateix, sobre la base de la importància de les petites i mitjanes empreses en el teixit empresarial espanyol, la Llei habilita el Govern perquè, com a norma complementària del Pla general de comptabilitat, aprovi un altre text ajustat a les necessitats informatives de les petites i mitjanes empreses. Les habilitacions reglamentàries de caràcter general es completen amb l'atorgada al ministre d'Economia i Hisenda perquè, a proposta de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, aprovi les adaptacions sectorials, i al mateix Institut perquè aprovi normes en desplegament del Pla general de comptabilitat i de les seves normes complementàries.

5. Iniciat el tràmit d'aprovació per les Corts Generals de la Llei 16/2007, de 4 de juliol, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes va procedir a treballar en l'esborrany del nou Pla perquè estigués elaborat en el termini més breu possible.

Per dur a terme aquesta tasca es va constituir una comissió d'experts i diversos grups de treball específics distribuïts per matèries concretes, integrats per tècnics del mateix Institut, per professionals i acadèmics que van aportar els seus coneixements i experiència de gran utilitat, tant des d'una consideració global com referits a operacions particulars, unint així la doble perspectiva teòrica i pragmàtica plasmada en la dinàmica evolutiva del món dels negocis.

Del que s'ha exposat es dedueix que el Pla general de comptabilitat, ajustat a les disposicions corresponents de la Llei 16/2007, de 4 de juliol, és l'obra d'un conjunt molt ampli d'experts comptables en la configuració del qual s'ha buscat aconseguir un adequat equilibri en la participació d'empreses com a elaboradors d'informació, dels seus usuaris, de professionals experts en comptabilitat, així com de professors universitaris de la matèria i de representants de l'Administració Pública.

El nou text s'ha de valorar prenent en consideració els aspectes següents. En primer lloc, la seva vocació de convergència amb els reglaments comunitaris que contenen

les NIC//NIIF adoptades, en tots els aspectes que són necessaris per fer compatibles els dos cossos normatius comptables, sense perjudici de la restricció d'opcions que preveu el nou Pla davant dels reglaments comunitaris, o de l'aplicació de criteris propis inclosos en les directives europees, com ara el de l'activació de les despeses d'investigació, que, d'altra banda, constitueix una excepció i en cap cas la regla general.

En segon lloc, el caràcter autònom del Pla com a norma jurídica aprovada a Espanya amb un àmbit d'aplicació clarament delimitat, a saber, la formulació dels comptes individuals de totes les empreses espanyoles, al marge de les regles especials inherents al sector financer que al seu torn deriven de la mateixa conformació del dret comunitari en aquesta matèria.

Finalment, la conseqüència lògica que la correcta interpretació del contingut del nou Pla general de comptabilitat en cap cas pot derivar en una aplicació directa de les NIC//NIIF incorporades als reglaments europeus, atès que aquesta alternativa, que de conformitat amb el Reglament 1606/2002 també podria haver estat presa pel legislador espanyol, no ha estat la que finalment ha prosperat en el procés de debat intern que va motivar l'estratègia europea en matèria comptable. I això sense perjudici que les NIC//NIIF adoptades s'hagin de configurar com el referent obligat de qualsevol futura disposició que s'incorpori en el dret comptable espanyol.

II

6. El Pla general de comptabilitat té una estructura molt similar a la dels seus antecessors amb la finalitat de mantenir la nostra tradició comptable en tots els aspectes que no han de resultar alterats per la introducció dels nous criteris. El canvi en l'ordre dels seus continguts simplement respon a la conveniència d'ubicar la matèria amb més contingut substantiu en les tres primeres parts, que són aplicables obligatòriament, i reservar les dues últimes per a les propostes amb un contingut ampli aplicables voluntàriament. En concret, es divideix en les parts següents:

- Marc conceptual de la comptabilitat
- Normes de registre i valoració
- Comptes anuals
- Quadre de comptes
- Definicions i relacions comptables

El Marc conceptual de la comptabilitat és el conjunt de fonaments, principis i conceptes bàsics el compliment dels quals condueix en un procés lògic deductiu al reconeixement i valoració dels elements dels comptes anuals. La seva incorporació en el Pla general de comptabilitat i, en conseqüència, l'atribució al Pla general de la categoria de norma jurídica, té com a objectiu garantir el rigor i la coherència del procés posterior d'elaboració de les normes de registre i valoració, així com de la posterior interpretació i integració del dret comptable.

De la lectura de la primera part del nou Pla es desprèn que la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa continua sent el corollari de l'aplicació sistemàtica i regular de les normes comptables. Per reforçar aquesta exigència, en el pòrtic del dret mercantil comptable s'aixequen els principis que han de guiar el Govern en el seu desplegament reglamentari i els subjectes comptables en l'aplicació que han de fer de les normes. El fons, econòmic i jurídic de les operacions constitueix la pedra angular que sustenta el tractament comptable de totes les transaccions, de manera que la seva comptabilització respongui i mostri la substància econòmica i no només la forma jurídica utilitzada per instrumentar-les.

El Marc conceptual segueix reservant un lloc rellevant als principis inclosos en la primera part del Pla de 1990,

que no perden la condició de columna vertebral del cos normatiu comptable. Les dues novetats que s'incorporen en aquest punt busquen, per contra, aprofundir en la consistència teòrica del model en el seu conjunt.

A aquest efecte, el principi de registre i el de correlació d'ingressos i despeses, seguint aquest camí lògic deductiu que constitueix el Marc conceptual, s'ubiquen com a criteris de reconeixement dels elements en els comptes anuals, i el principi del preu d'adquisició s'ha inclòs en l'apartat del Marc conceptual relatiu als criteris valoratius, atès que s'ha considerat que precisament l'assignació d'un valor és l'últim pas necessari abans de comptabilitzar qualsevol transacció o fet econòmic.

La segona novetat és la ubicació del principi de prudència en condicions d'igualtat amb els restants principis, aspecte que en cap cas ha de portar a pensar que el model abandona la tutela de la solvència patrimonial de l'empresa davant dels seus creditors. Per contra, el registre dels riscos s'ha de seguir realitzant des de la imparcialitat i objectivitat exigida pel Pla de 1990 per a l'anàlisi de les obligacions, de manera que, amb caràcter general, no s'han hagut de registrar en el passat provisions que no responien a vertaders riscos de l'empresa.

La Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional sobre la base de la normativa de la Unió Europea, ha fet una nova redacció de l'article 38 del Codi de comerç. La lletra c) disposa que, excepcionalment, quan els riscos que afectin l'empresa es coneguin entre la formulació i abans de l'aprovació dels comptes anuals i afectin de manera molt significativa la imatge fidel, els comptes anuals s'han de reformular.

Aquesta regla legal relativa a fets posteriors al tancament de l'exercici no té com a objectiu imposar als administradors una exigència de reformulació dels comptes anuals davant de qualsevol circumstància significativa que es produeixi abans de l'aprovació per l'òrgan competent. Per contra, només situacions de caràcter excepcional i màxima rellevància en relació amb la situació patrimonial de l'empresa de riscos que, encara que coneguts amb posterioritat, existissin en la data de tancament dels comptes anuals, haurien de conduir a reformular-los. Aquesta reformulació s'hauria de produir amb caràcter general fins al moment en què es posi en marxa el procés que condueix a la seva aprovació.

En el nou model, les definicions dels elements dels comptes anuals incloses en el Marc conceptual: actius, passius, patrimoni net, ingressos i despeses, constitueixen una novetat important. En particular, els passius es defineixen com a obligacions actuals sorgides com a conseqüència de successos passats, per a l'extinció de les quals l'empresa espera desprendre's de recursos que puguin produir beneficis o rendiments econòmics en el futur. Aquesta definició, unida a la prevalença del fons sobre la forma, condiciona el registre d'alguns instruments financers, que s'han de comptabilitzar com a passius quan, «a priori», des d'un punt de vista estrictament jurídic, puguin tenir l'aparença d'instruments de patrimoni.

Una altra novetat important inclosa en aquest apartat és la previsió que determinats ingressos i despeses es comptabilitzin directament en el patrimoni net (i aquesta informació es mostra a l'estat d'ingressos i despeses reconeguts) fins que es produeixi el reconeixement, baixa o deteriorament de l'element amb el qual estiguin relacionats, moment en què, amb caràcter general, s'han de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys.

Seguint el camí marcat pel Marc conceptual, els elements s'han de comptabilitzar en el balanç, el compte de pèrdues i guanys o l'estat de canvis en el patrimoni net de l'empresa quan sigui probable l'obtenció o cessió de recursos que incorporin beneficis o rendiments econòmics i sempre que se'n pugui determinar el valor amb

fiabilitat. Tot això sense perjudici que en alguns casos, com ara determinades provisions, per obtenir la millor estimació del seu import, l'anàlisi esmentada s'hagi de realitzar a partir de les probabilitats assignades als possibles escenaris o desenllaços del risc corresponent.

L'apartat 6 del Marc conceptual recull els criteris de valoració i algunes definicions relacionades que posteriorment són utilitzats en les normes incloses en la segona part, per atribuir el tractament comptable adequat a cada fet econòmic o transacció: cost històric o cost, valor raonable, valor net realitzable, valor actual, valor en ús, costos de venda, cost amortitzat, costos de transacció atribuïbles a un actiu o passiu financer, valor comptable o en llibres i valor residual.

De tots aquests, sens dubte, la principal novetat és el valor raonable, que ara s'utilitza no només per comptabilitzar determinades correccions valoratives sinó també per registrar els ajustos de valor per damunt del preu d'adquisició en alguns elements patrimonials, com ara certs instruments financers i altres elements als quals s'apliquin les regles de la comptabilitat de cobertures.

Pel que fa a la valoració inicial, tant en el nou model comptable, com en l'anterior, amb caràcter general, tots els elements patrimonials s'han de valorar en el moment inicial pel seu preu d'adquisició, que de vegades es materialitza expressament en la norma com el valor raonable de l'element patrimonial adquirit i, si s'escau, de la contrapartida lliurada a canvi. És una conseqüència lògica del principi d'equivalència econòmica que ha de regir tots els intercanvis comercials, en virtut de la qual el valor dels béns o serveis lliurats i el dels passius assumits ha de ser coincident amb l'import de la contraprestació rebuda.

El Marc conceptual conclou amb la referència als principis i normes de comptabilitat generalment acceptats. El nou marc normatiu de la informació financera manté l'estructura de fonts de dret intern que incloïa el Pla de 1990. No obstant això, davant la coexistència de dos blocs normatius a Espanya, d'una banda, un ampli dret comunitari derivat de directa aplicació (NIC//NIIF adoptades per Europa) als comptes anuals consolidats dels grups amb alguna societat amb valors admesos a cotització, i d'altra banda el Codi de comerç, la Llei de societats anònimes i el mateix Pla general de comptabilitat aplicable als comptes individuals de les empreses espanyoles, és necessari reflexionar sobre quin és el paper que té el marc comunitari.

En aquest escenari de raonament, a l'entrada en vigor del nou Pla, aquest text i les disposicions de desplegament segueixen constituint un cos normatiu obligatori per a les empreses incloses en el seu àmbit d'aplicació, si bé els criteris inclosos en les adaptacions sectorials, resolucions de l'ICAC i altres normes de desplegament mantenen la vigència exclusivament en la mesura que no s'oposin a la nova regulació comptable de rang superior. Qualsevol aspecte que no es pugui interpretar basant-se en els continguts normatius de la Llei i del Reglament, incloses les adaptacions sectorials i les resolucions de l'ICAC, s'ha de tractar en els comptes anuals individuals de les empreses aplicant criteris coherents amb el nou context normatiu en matèria comptable, però sense que això suposi en cap cas una aplicació directa de les Normes internacionals adoptades per la Unió Europea, atès que la seva extensió als comptes anuals individuals no sembla que hagi estat l'objectiu del legislador.

I això sense perjudici òbviament que, en sintonia amb la filosofia que presideix la reforma, l'elenc normatiu que va desplegar el Pla de 1990, adaptacions sectorials i resolucions de l'ICAC, s'ha de modificar i ampliar prenent com marc normatiu de referència el cabal comunitari integrat pels reglaments adoptats per la Comissió Europea.

7. La segona part del Pla general de comptabilitat comprèn les normes de registre i valoració. Els canvis introduïts responen a una doble motivació: en primer lloc,

harmonitzar la norma espanyola en gran manera amb els criteris que contenen les NIC//NIIF adoptades mitjançant reglaments de la Unió Europea i, en segon lloc, agrupar en el Pla general de comptabilitat els criteris que des de 1990 s'han introduït en les adaptacions sectorials successives amb la finalitat de millorar la sistemàtica de la norma. A continuació es detallen les principals novetats.

En l'immobilitzat material s'incorpora, formant part del preu d'adquisició, el valor actual de les obligacions derivades del desmantellament, retirament o rehabilitació del lloc on s'assenten els actius, que en el Pla de 1990 originaven el registre sistemàtic d'una provisió per a riscos i despeses. La provisió que s'ha de comptabilitzar com a contrapartida de l'immobilitzat s'ha d'actualitzar cada any per l'efecte financer ocasionat pel descompte, sense perjudici de la revisió de l'import inicial que pugui comportar una nova estimació del cost d'aquests treballs, o del tipus de descompte aplicat. En els dos casos, l'ajust motiva, a l'inici de l'exercici en què es produeixi, tant la revisió del valor de l'actiu com de la provisió.

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

Seguint l'anàlisi dels canvis, cal destacar que el nou Pla general de comptabilitat, a diferència del Pla de 1990 (que, amb caràcter general, atorgava l'opció), obliga a capitalitzar les despeses financeres incorregudes per l'adquisició o construcció d'actius fins a la data en què estiguin en condicions d'entrar en funcionament, sempre que els actius necessitin un període de temps superior a un any per estar en condicions d'ús.

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

Pel que fa a la valoració posterior, la reforma no introdueix grans canvis, ni en el criteri de valoració de l'immobilitzat material, ni en el criteri per registrar l'amortització dels béns, ni en la comptabilització dels deterioraments del valor (provisions per depreciació en el Pla de 1990). No obstant això, es produeix un desplegament detallat de les tècniques adequades per calcular les pèrdues de valor asistemàtiques de l'actiu. En particular, s'introdueix el concepte d'unitat generadora d'efectiu, definida com el grup identificable més petit d'actius que genera entrades d'efectiu, i aquest concepte serveix de base per calcular el deteriorament del valor d'aquest grup d'actius, sempre que no es pugui calcular el deteriorament element a element.

Respecte al registre dels immobilitzats intangibles en el balanç, s'exigeix addicionalment als criteris de reconeixement de qualsevol actiu (estar controlat per l'empresa, complir els requisits de probabilitat i tenir una valoració

fiable) que l'actiu sigui identificable, perquè és separable o perquè ha sorgit de drets legals o contractuals.

En aquesta matèria, un important canvi del nou Pla és la previsió que hi puguin haver immobilitzats intangibles amb vida útil indefinida, els quals no s'han d'amortitzar, sense perjudici que, si es comprova que el seu valor s'ha deteriorat, s'ha de registrar la pèrdua corresponent. Cal fer una menció particular del fons de comerç, que no ha de ser objecte d'amortització, i que, almenys anualment, s'ha de sotmetre a un test de deteriorament. En cas que d'aquesta comprovació derivi una correcció valorativa, la correcció té caràcter irreversible, i en la memòria s'ha d'incloure determinada informació del procés de càlcul, en què s'ha de prestar especial cautela al fet que els fons de comerç generats internament per l'empresa després de la data d'adquisició no s'activen de manera indirecta.

També cal esmentar el nou tractament de les despeses de primer establiment, que s'han de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys com a despeses de l'exercici en què s'incorren. Per contra, les despeses de constitució i ampliació de capital s'han d'imputar directament al patrimoni net de l'empresa sense passar per aquest compte de pèrdues i guanys. Aquestes despeses s'han de consignar en l'estat de canvis en el patrimoni net total, formant part del conjunt de variacions del patrimoni net de l'exercici.

Una altra novetat rellevant que s'ha incorporat en aquesta norma és la previsió que les despeses de desenvolupament es puguin amortitzar en un termini superior a cinc anys, sempre que aquesta vida útil més llarga quedi degudament acreditada per l'empresa. Per la seva banda, les despeses d'investigació mantenen el mateix tractament que els atorgava el Pla de 1990, encara que les Normes internacionals adoptades a Europa exigeixen amb caràcter general que se'n faci la imputació al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es meriten, però es permet el registre de les despeses d'investigació quan són identificades com a un actiu de l'empresa adquirida en una combinació de negocis. El Pla general de comptabilitat, en sintonia amb la quarta Directiva, assumeix aquest tractament fins i tot quan el seu origen no deriva de la combinació esmentada, sempre que tinguin projecció econòmica futura.

Determinats contractes d'arrendament o altres operacions de naturalesa similar s'han convertit els últims anys en fórmules de finançament habituals de les empreses espanyoles. Així, a més dels contractes d'arrendament financer en sentit estricte, regulats a l'apartat 1 de la disposició addicional setena de la Llei 26/1988, de 29 de juliol, sobre disciplina i intervenció de les entitats de crèdit, han proliferat una altra sèrie de contractes que sota la forma d'arrendaments operatius, en substància, són assimilables des d'un punt de vista econòmic als primers.

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

La qualificació d'actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda sí que constitueix una novetat en el nou Pla. Per incloure un element de l'actiu no corrent o un grup alienable d'elements patrimonials en aquesta categoria, s'han de complir una sèrie de requisits enfocats a la seva disponibilitat immediata i alta probabilitat de venda.

La principal conseqüència d'aquesta nova classificació és que els dits actius no s'amortitzen. Quant a la seva presentació, s'han de mostrar en el balanç dins de l'actiu corrent, atès que el seu valor en llibres es preveu que es recuperi a través de la seva alienació i no mitjançant el

seu ús en l'activitat ordinària de l'empresa. Addicionalment, en el model normal del compte de pèrdues i guanys, s'ha d'incorporar determinada informació dins del marge de les operacions discontinuades, en relació amb els grups classificats com a mantinguts per a la venda que constitueixin una activitat interrompuda (en particular, grups alienables que constitueixin una línia de negoci o una àrea geogràfica significativa o empreses dependents adquirides amb la finalitat de vendre-les).

8. La norma 9a d'instruments financers, juntament amb la norma que regula les denominades «Combinacions de negocis», constitueix sense cap mena de dubte la novetat més rellevant del nou Pla general de comptabilitat.

El principal canvi està en el fet que el nou text no afronta la valoració dels actius i passius financers des de la perspectiva de la seva naturalesa, rendiment fix o variable, sinó tenint en compte la gestió duta a terme per l'empresa sobre aquests elements patrimonials.

A aquest efecte, el conjunt d'actius financers es classifica per fer-ne la valoració en les carteres de: préstecs i partides a cobrar (en què s'inclouen els clients), inversions mantingudes fins al venciment, actius financers mantinguts per negociar, altres actius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys, inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades i actius financers disponibles per a la venda.

Per la seva banda, els passius financers s'han de classificar en alguna de les categories següents: debits i partides a pagar (fonamentalment, proveïdors), passius financers mantinguts per negociar i altres passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys.

Així mateix, deixant de banda les inversions en empreses del grup, multigrup i associades, els préstecs i partides a cobrar i les inversions en títols representatius de deute que l'empresa decideixi mantenir fins al venciment, s'ha de ressaltar un altre aspecte que és l'extensió del valor raonable a tots els actius financers el valor raonable dels quals es pot determinar amb fiabilitat.

Aquest canvi de continguts i enfocament comptable té el seu reflex en la mateixa estructura de la norma, que agrupa les normes de valoració 8a a 12a del Pla de 1990. A pesar del canvi realitzat, les operacions que ordinàriament realitzen la generalitat de les empreses, crèdits i debits que sorgeixen de les operacions de tràfic, a penes experimenten variació, i són destacables com a principals modificacions l'obligatorietat de valorar a valor raonable els actius classificats en la cartera de negociació (les inversions que mantinguin les empreses amb una clara voluntat de vendre-les en el curt termini), així com els actius disponibles per a la venda, dels quals s'han de registrar les variacions de valor, respectivament, en el compte de pèrdues i guanys i directament en el patrimoni net, i en aquest últim cas s'han d'imputar a resultats quan es produeixi la baixa o deteriorament de la inversió.

Un tercer canvi rellevant en aquest àmbit és el reconeixement, valoració i presentació com a passius, amb caràcter general, de tots els instruments financers amb aparença d'instruments de patrimoni que, atès el fons dels acords entre emissor i tenidor, representin una obligació per a l'empresa; en particular de determinades accions rescatables i accions sense vot. Així mateix i en la mesura que el tractament d'aquestes operacions ha de ser coherent, quan els instruments esmentats es qualifiquin de passius, lògicament la seva remuneració no pot tenir la qualificació comptable de dividend sinó de despesa financera.

Finalment, es pot assenyalar que en el nou Pla també es modifica el tractament comptable de les operacions amb accions o participacions pròpies. La variació que es pugui produir entre el seu preu d'adquisició i l'import

rebut com a contraprestació en el moment de la venda s'ha de registrar directament en els fons propis de l'empresa, amb la finalitat de mostrar el fons econòmic d'aquestes operacions, que constitueixen devolucions o aportacions al patrimoni net dels socis o propietaris de l'empresa.

La norma d'instruments financers recull als seus dos últims apartats una sèrie de casos particulars i el tractament de les cobertures comptables. Aquests apartats han incorporat el contingut mínim que s'ha valorat com a necessari per dotar de seguretat jurídica els posteriors desplegaments normatius que s'hagin de realitzar d'aquestes matèries. En concret, les cobertures comptables han de ser objecte d'un desplegament més detallat a través de la corresponent resolució de l'ICAC.

9. Una altra norma de valoració i registre que ha experimentat modificacions importants és la que regula la moneda estrangera.

Quan una empresa s'implanta a l'estranger a través d'una sucursal, o bé quan, radicada a Espanya, de manera excepcional, actua majoritàriament en una moneda diferent de l'euro, des d'una perspectiva estrictament econòmica, les diferències de canvi de les seves partides en moneda estrangera no s'originen davant de l'euro sinó davant de la moneda del seu entorn econòmic, que amb freqüència és la moneda en la qual es denominin i liquidin els preus de venda dels seus productes i se satisfacin les despeses en què incorri.

No obstant això, l'obligatorietat de presentar els comptes anuals en euros exigeix que, una vegada reconegut l'efecte derivat del tipus de canvi en moneda estrangera, l'empresa hagi de reconèixer l'efecte de conversió de la seva moneda funcional a l'euro. Per dur-ho a terme, la norma disposa que les diferències de conversió es comptabilitzin directament en el patrimoni net, atès que les partides denominades en moneda funcional no es convertiran en euros en el curt termini i, en conseqüència, no afectaran els fluxos d'efectiu de l'empresa. Els criteris per determinar la moneda funcional i, si s'escau, per realitzar la conversió a l'euro s'han de detallar a les normes de formulació dels comptes anuals consolidats que s'aprovin en desplegament del Codi de comerç.

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

La comptabilització de l'impost sobre beneficis en el Pla de 1990 seguia el sistema basat en les diferències, temporals/permanents, entre el resultat comptable i la base imposable, a partir del compte de pèrdues i guanys. Addicionalment, la doctrina comptable administrativa va estendre el tractament de l'efecte impositiu a altres operacions (algunes de les quals s'agrupen en el nou Pla sota la denominació de «Combinacions de negocis»: operacions de fusió i aportació no dinerària de les accions d'una societat representatives de la majoria dels drets de vot).

A partir d'aquesta evolució de la doctrina, es pot afirmar que en el moment d'abordar la reforma de l'efecte impositiu en el Pla actual, partint d'un enfocament diferent (en el càlcul de les diferències que donen lloc a actius i passius per impostos diferits es pren com a referent el

balanç de l'empresa), els comptes anuals mostren una imatge similar a la que haurien de mostrar com a resultat d'una correcta aplicació dels criteris anteriors. El canvi es justifica en la cerca de coherència amb un Marc conceptual que té un camí lògic deductiu que condueix a unes normes de registre i valoració que atorguen preferència a l'enfocament d'actius i passius davant del d'ingressos i despeses, i s'ha de ressaltar que aquest enfocament és l'acceptat internacionalment amb caràcter general.

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

Respecte a la seva presentació en els comptes anuals, és necessari assenyalar que, amb caràcter general, la despesa/ingrés per impost sobre societats s'ha de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys, llevat que estigui associat amb un ingrés/despesa registrat directament en el patrimoni net, cas en què, amb la finalitat que la partida corresponent del patrimoni net estigui neta de l'efecte impositiu, lògicament la despesa/ingrés per impost s'ha de reconèixer directament en l'estat d'ingressos i despeses reconeguts. Per la seva banda, l'efecte impositiu que sorgeixi en el reconeixement inicial de les denominades «Combinacions de negocis» augmenta el valor del fons de comerç. La variació posterior dels actius i passius per impost diferit associats als elements patrimonials comptabilitzats en la «Combinació» s'ha de reflectir, amb caràcter general, en el compte de pèrdues i guanys o en l'estat d'ingressos i despeses reconeguts de conformitat amb les regles generals.

La norma que regula el tractament comptable dels ingressos per vendes i prestacions de serveis inclou un nou criteri per comptabilitzar les permutes de béns o serveis per operacions de tràfic, de manera que el preu d'adquisició, interpretat sobre la base dels nous postulats que recull el Marc conceptual, ha de conduir al reconeixement de resultats positius en aquestes operacions, sempre que els béns o serveis permutats no siguin de similar naturalesa i valor.

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

Des dels primers anys d'aplicació del Pla anterior, s'han suscitat dubtes pel que fa al moment en què s'havia d'entendre que es produeix la meritació dels ingressos originats en determinades operacions de venda. Les nombroses clàusules que avui dia s'incorporen en els contractes que instrumenten aquestes operacions fan difícil identificar en algunes ocasions el moment en què es produeix el corrent real dels béns i serveis. Amb la finalitat de resoldre aquests dubtes, el nou Pla general de comptabilitat fa explícits els requisits que ha de complir qualsevol transacció perquè s'hi hagi de comptabilitzar l'ingrés corresponent, i hi queden concretats els criteris que es despreuen del Pla de 1990 amb la finalitat de dotar al model de més seguretat jurídica. Per exemple, s'explicita el requisit referent a la transferència que s'ha de produir dels riscos

i beneficis significatius inherents a la propietat dels béns, amb independència de la transmissió jurídica, el qual ja s'havia anat configurant des de la doctrina administrativa com una condició indispensable per procedir a registrar el resultat en el transmissor i l'actiu en l'adquirent. Addicionalment, l'anàlisi que a aquests efectes exigeix la norma internacional adoptada a la Unió Europea requereix el compliment d'altres circumstàncies que recull el nou Pla general de comptabilitat.

En aquesta línia didàctica o explicativa de la norma, també s'incorpora al nou Pla una precisió que desplega el principi de fons sobre forma per la qual s'exigeix individualitzar les transaccions englobades en una sola operació o considerar diverses transaccions individuals en el seu conjunt, quan després d'una anàlisi prèvia del fons econòmic i jurídic de les transaccions en prevalgui l'entitat individual o conjunta, respectivament.

10. La norma 15a Provisions i contingències, encara que inspirada en la pèrdua de prevalença del principi de prudència, no s'ha d'associar amb la desaparició de provisions dels balanços de les entitats espanyoles. En concret, la Resolució de l'ICAC de l'any 2002 sobre aspectes mediambientals ja va incorporar al conjunt del nostre model comptable les principals qüestions tractades en la norma internacional de referència en aquesta matèria (NIC núm. 37, Provisions i contingències). En particular, la precisió que qualsevol provisió ha de respondre a una obligació actual derivada d'un succés passat, la cancel·lació de la qual sigui probable que origini una sortida de recursos i el seu import es pugui mesurar amb fiabilitat; la distinció entre obligació legal, contractual, i implícita o tàcita; el requisit del descompte financer del seu import quan el pagament s'hagi de realitzar en el llarg termini; i el tractament comptable de les compensacions a rebre per un tercer en el moment de liquidar l'obligació.

A aquest efecte, quan l'import del passiu no es pugui calcular de manera fiable, ni tan sols per un import mínim, se n'ha d'informar en la memòria en els termes que descriu la tercera part del Pla general de comptabilitat. I això, tal com s'ha indicat, sense perjudici del grau d'indeterminació inherent al càlcul de qualsevol provisió, en què moltes vegades el requisit que la sortida de recursos sigui probable necessàriament s'ha de reconduir a un càlcul de l'import probable de l'obligació.

Aquesta reflexió s'ha d'estendre al tractament comptable de les retribucions a llarg termini al personal que comprenen les retribucions postocupació (pensions, assistència sanitària una vegada conclosa la relació laboral i altres prestacions per jubilació o retir), així com qualsevol altra retribució que suposi un pagament diferit al treballador per un termini superior a 12 mesos des del moment en què es presta el servei, sense perjudici que les contribucions que es realitzin a entitats separades tinguin períodes inferiors de pagament amb caràcter general.

En aquest sentit, la norma distingeix entre retribucions a llarg termini d'aportació definida, en què l'empresa no reté riscos i el passiu que pugui figurar en el balanç respon exclusivament a la quota pendent d'aportar a la corresponent entitat asseguradora o pla de pensions. I les restants retribucions que no compleixin aquests requisits, que són les denominades de prestació definida.

En les retribucions de prestació definida, l'empresa ha de registrar el passiu corresponent perquè reté un risc al marge que el compromís amb els treballadors s'hagi instrumentat a través d'una assegurança col·lectiva o un pla de pensions. Si l'empresa ha exterioritzat el risc, el passiu ha de figurar en el balanç per l'import net resultant d'aplicar els criteris de quantificació que descriu la norma. Per contra, quan l'empresa no hagi exterioritzat el compromís, el passiu ha de figurar en el seu balanç pel valor actual actuarial dels compromisos esmentats, minorat pel cost dels serveis passats no reconeguts.

Addicionalment, es disposa que les diferències originades en el càlcul del passiu o actiu per la variació de les hipòtesis actuàries en les retribucions postocupació de prestació definida es reconeixin en les reserves voluntàries a través de l'estat de canvis en el patrimoni net, de manera que s'aconsegueix unir l'objectiu que els passius o actius quedin perfectament quantificats en tot moment d'acord amb la millor informació disponible, neutralitzant al mateix temps l'impacte en el resultat periòdic de l'empresa que originarien les inevitables fluctuacions de les variables actuàries, en cas d'imputar-se els guanys o pèrdues actuàries al compte de pèrdues i guanys.

El Pla agrupa, en la norma de transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni, el conjunt d'operacions en què l'empresa o bé lliura com a contraprestació els seus propis instruments de patrimoni, o bé una contraprestació en efectiu basada en el seu valor. En particular, amb aquest criteri es resol en l'àmbit reglamentari el tractament comptable de les operacions de retribució al personal amb instruments de patrimoni que tant han proliferat els últims anys, a l'empara de la regulació que figura a l'article 159 del Text refós de la Llei de societats anònimes. Addicionalment, per motius de claredat i continuant amb la tradició del Pla de 1990, s'ha optat per reproduir també a l'apartat 1.4 de la norma 2a. Immobilitzat material, el criteri fixat per als béns rebuts en concepte d'aportació no dinerària de capital, que s'han de valorar pel seu valor raonable en el moment de l'aportació.

Respecte als canvis incorporats en la norma 18a. Subvencions, donacions i llegats rebuts, cal diferenciar el tractament comptable dels atorgats pels socis o propietaris dels rebuts de tercers. Les subvencions atorgades per tercers, sempre que d'acord amb els nous criteris siguin no reintegrables, es qualifiquen d'ingressos comptabilitzats, amb caràcter general, directament en l'estat d'ingressos i despeses reconeguts, per posteriorment procedir a imputar-los al compte de pèrdues i guanys, atenent la seva finalitat; en particular, quan financin despeses, de manera correlacionada a la seva meritació. Fins al moment en què no es compleixin les condicions per considerar-les no reintegrables, aquestes subvencions s'han de consignar en el passiu.

En conseqüència, al marge de les novetats, es manté el criteri de transferència al compte de pèrdues i guanys en funció de la finalitat per a la qual es van concedir, que reproduceix el criteri que, en desplegament de la norma de valoració 20a del Pla de 1990, ja es va incorporar amb caràcter general en determinades adaptacions sectorials (entitats d'assistència sanitària, entitats sense fins lucratius, empreses vitivinícoles).

Tanmateix, la principal novetat inclosa en el nou Pla, al marge de la seva imputació directa al patrimoni net en el moment inicial, és el fet que les subvencions, donacions i llegats lliurats pels socis o propietaris de l'empresa no tenen la qualificació d'ingressos, sinó de fons propis, atès que se situen en condicions d'equivalència des d'una perspectiva econòmica amb les restants aportacions que els socis o propietaris puguin realitzar a l'empresa, fonamentalment amb la finalitat d'enfortir el seu patrimoni. El Pla de 1990 només preveia aquest tractament quan l'aportació la realitzaven els socis o propietaris per a compensació de pèrdues o amb la finalitat de compensar un «dèficit», i se n'exclouen les concedides per assegurar una rendibilitat mínima, com ara les atorgades per fomentar activitats específiques o amb la finalitat de fixar preus polítics per a determinats béns o serveis.

No obstant això, atès que les empreses del sector públic poden ser beneficiàries de subvencions en els mateixos termes que en pugui ser qualsevol empresa pertanyent al sector privat, l'objectiu d'imatge fidel exigeix fer una excepció en aquests casos (subvencions atorgades a empreses públiques pels seus socis per finançar la

realització d'activitats d'interès públic o general) de la regla general que conté l'apartat 2 de la norma 18a i remetre-les al tractament comptable general que regula l'apartat 1.

11. Les operacions d'adquisició de negocis es poden instrumentar a través de diferents operacions jurídiques: fusió, escissió, aportació no dinerària i compravenda d'una unitat econòmica (entesa com el conjunt d'actius i passius que constitueixen un negoci), així com l'aportació no dinerària o compravenda de les accions que atorguin el control d'una empresa. De totes aquestes, les operacions de fusió i escissió, malgrat que gaudeixen d'una consolidada doctrina administrativa, han estat les úniques que no han arribat a tenir reflex en una norma de caràcter general.

El nou Pla esmena aquesta llacuna de la normalització i dota el model comptable, i per tant el tràfic empresarial, de la necessària seguretat jurídica. A aquest efecte, la norma 19a regula les denominades «Combinacions de negocis», enteses com les operacions en què una empresa adquireix el control d'un o diversos negocis.

Quan el grup de treball va iniciar les seves comeses, el Comitè de Normes Internacionals de Comptabilitat (CNIC o IASB) va publicar una proposta de modificació de la norma internacional que regula aquestes operacions (NIIF 3. Combinacions de negocis). Vistos els canvis significatius que s'hi incloïen en determinats punts, es va obrir un debat pel que fa a quin havia de ser el marc de referència, la norma en vigor o la seva proposta de modificació. Si bé en un primer moment es va considerar convenient optar pels criteris inclosos en l'esborrany de NIIF 3, tenint en compte que en l'actualitat aquest projecte no ha estat aprovat, s'ha optat finalment per incloure en el Pla els criteris que recull la norma vigent adoptada per la Comissió Europea. Sense perjudici que, en un futur, tant aquesta com les restants disposicions del nou Pla es puguin ajustar a les modificacions que es recullen en el dret comptable comunitari, si es considera convenient.

Les regles que regeixen el tractament comptable d'aquestes operacions es recullen en el denominat «Mètode d'adquisició», en virtut del qual, amb caràcter general, els actius adquirits i els passius assumits per l'empresa adquirent es comptabilitzen pel seu valor raonable. Així mateix, ressalta el fet que el fons de comerç no s'amortitza i l'eventual diferència negativa que sorgeixi en la combinació es registra directament en el compte de pèrdues i guanys en la data en què es pren el control del negoci adquirit.

Tanmateix, en sintonia amb la norma europea, queden fora d'aquest esquema general les operacions de reestructuració que es realitzin entre empreses del grup, sota la consideració que, essencialment, des d'un punt de vista econòmic no es pot parlar d'adquisició d'un negoci, quan amb caràcter previ a la unitat de «*iure*» fruit de la combinació ja existia un control econòmic i indirectament jurídic per part de qui té la direcció del conjunt de les empreses pertanyents al grup.

El nou Pla general de comptabilitat s'aborda amb la vocació de donar cobertura jurídica al registre comptable de les principals operacions que realitzen en l'actualitat les empreses espanyoles. En conseqüència, malgrat que la NIIF 3 adoptada a Europa exclou del seu abast i, per tant, no regula el tractament comptable d'aquestes operacions entre les empreses pertanyents a un mateix grup, atès que la pràctica empresarial posa de manifest l'habitualitat amb què es produeixen aquest tipus de transaccions, la norma 21a estableix un tractament comptable particular respecte a les operacions de fusió, escissió i aportació no dinerària d'un negoci.

El criteri que fixa el nou Pla per a aquestes operacions ha pretès unir les opinions expressades en el grup constituït a aquest efecte en el si de l'ICAC, en què les opinions s'agrupaven fonamentalment en dues postures. D'una

banda, la dels qui, prescindint del negoci jurídic que empara aquestes operacions, inclosa per tant la compravenda d'instruments de patrimoni que confereixen el control sobre una empresa, defensaven que el seu registre hauria de conduir a mantenir les valoracions, si s'escau, en termes consolidats, dels actius traspasats respecte a la que tenien dins del grup abans de formalitzar-se l'operació. Un altre sector, partint de la consideració que el subjecte informant en els comptes anuals individuals és l'empresa, com a entitat independent del grup del qual pugui formar part, advocaven perquè la valoració dels elements patrimonials en les transaccions amb empreses sotmeses a una mateixa unitat de decisió s'ha de realitzar en les mateixes condicions que quan s'efectuen amb un tercer, sense perjudici de la informació que s'ha d'incloure en la memòria dels comptes anuals. En aquesta postura, la proposta consistia en no incorporar cap norma que regulés aquestes transaccions, de manera coherent amb l'absència d'especialitat defensada, i es considera que les transaccions s'han de comptabilitzar en sintonia amb el que disposa amb caràcter general la norma 19a Combinacions de negocis.

L'ampli debat que ha precedit l'elaboració del Pla general de comptabilitat en aquest punt i la varietat de posicions sobre això va posar de manifest que, en última instància, amb la finalitat de garantir la seguretat jurídica i la comparabilitat de la informació economicofinancera derivada d'aquestes operacions, al marge dels diferents enfocaments i posicionaments, la qüestió veritablement rellevant era la necessitat d'atorgar un únic criteri per a la seva comptabilització, que s'ha resolt a l'empara de les dues característiques que des d'una perspectiva jurídica i econòmica es considera que els dota de la particularitat inherent a qualsevol regla especial.

En primer lloc, el fet que, com a contraprestació, l'empresa adquirent lliuri els seus propis instruments de patrimoni o, com en el cas de les fusions simplificades que regula l'article 250 del TRLSA, no tingui l'obligació d'efectuar cap emissió. I en segon lloc, la mateixa naturalesa de l'objecte de l'operació; un conjunt d'elements patrimonials constitutius d'un negoci que de manera directa i en bloc es transmeten d'un subjecte comptable a un altre, sense que en essència es produeixi una variació en la unitat econòmica preexistent, la qual, en essència, simplement adopta una nova organització o configuració legal.

A l'empara d'aquest raonament, en absència de contraprestació en forma de títols o davant la falta d'un objecte directe com el descrit en la transacció, la norma deixa fora del seu abast les operacions que adoptin la forma jurídica de compravenda d'un conjunt d'elements patrimonials que constitueixin un negoci, així com les operacions de transmissió, inclosa l'aportació no dinerària de capital, d'una cartera d'instruments de patrimoni que atorguin el control sobre un negoci.

En definitiva, a l'espera que s'aclareixi el panorama normatiu europeu en aquesta matèria, la particular successió universal que es dona en aquestes operacions és la que justifica el criteri comptable que figura a l'apartat 2.2 de la norma 21a, continuista, d'altra banda, quant a la doctrina administrativa sobre la matèria en desplegament del Pla de 1990.

La norma de negocis conjunts manté el criteri que fins a la data han aplicat les entitats que actuen a través de les unions temporals d'empreses, principal exponent de col·laboració empresarial, el tractament comptable de les quals, amb vocació de generalitat, es va incorporar al Pla general de comptabilitat mitjançant determinades adaptacions sectorials (constructores, sector elèctric, etcètera).

En conseqüència, en aquesta matèria no es produeix cap innovació comptable rellevant, sinó simplement una millora en la sistemàtica de la norma, atès que s'ubica en el Pla el conjunt d'operacions que regularment realit-

zen les empreses, al marge del sector en què duen a terme l'activitat. I això, sense perjudici de la modificació terminològica evident que presenta la norma respecte al Pla anterior, canalitzada per evidents motius de coordinació normativa en les noves definicions incloses en els reglaments comunitaris en matèria comptable.

12. En la norma 22a. Canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables, es modifica la regla aplicable als canvis de criteri en el Pla de 1990.

En concret, si bé es manté la regla de quantificar de manera retroactiva l'impacte en els actius i passius nets de l'empresa, originat pel canvi de criteri comptable o esmena de l'error, la modificació consisteix en la nova obligació de presentar els efectes d'aquests canvis també de manera retroactiva. Aquesta exigència, derivada de l'acostament a les normes internacionals adoptades, motiva que els ingressos o despeses resultants del canvi de criteri o esmena de l'error es comptabilitzin directament en el patrimoni net de l'empresa; amb caràcter general, i llevat que el canvi o esmena afectin una altra partida del patrimoni net, en un compte de reserves voluntàries.

Finalment, la norma de Fets posteriors al tancament de l'exercici explicita els dos tipus de fets que es poden presentar després del tancament, en funció que posin de manifest condicions que ja existien en el moment del tancament de l'exercici o que es produeixen després d'aquest moment.

III

13. La tercera part del Pla general de comptabilitat recull tant les normes d'elaboració dels comptes anuals, com els models, normals i abreujats, dels documents que les conformen, inclòs el contingut de la memòria.

El balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de fluxos d'efectiu i la memòria són els documents que integren els comptes anuals. L'estat de fluxos d'efectiu no és obligatori per a les empreses que puguin formular balanç, estat de canvis en el patrimoni net i memòria en model abreujat. Per tant, la principal novetat, al marge que es requereix més desglossament informatiu en les notes de la memòria, rau en la incorporació d'aquests dos nous documents: l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu.

Amb la finalitat d'aconseguir un nivell adequat de comparabilitat en la informació financera subministrada per les empreses espanyoles, i seguint amb la tradició del Pla de 1990, s'han elaborat uns models de format definit, amb denominacions concretes i aplicables obligatòriament, a diferència del que preveuen les NIC//NIIF adoptades.

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

Finalment, es pot afirmar que els canvis que incorpora el model persegueixen comunicar a l'usuari dels comptes anuals, només amb la lectura dels estats principals, més informació sobre la gestió dels recursos de l'empresa que realitzen els administradors.

Els elements patrimonials del balanç s'han classificat en l'actiu, el passiu i el patrimoni net. En el patrimoni net han de figurar, en subagrupacions independents, els fons propis i les restants partides integrants del patrimoni net.

Aquesta classificació té com a finalitat aclarir que la composició del patrimoni net de l'empresa està constituïda pels tradicionals fons propis i per altres partides que, d'acord amb els nous criteris, poden aparèixer en els balanços de les empreses, fonamentalment la partida que contingui els ajustos per valor raonable que s'hagin d'imputar directament al patrimoni net i estan pendents de passar en anys futurs pel compte de pèrdues i guanys.

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

En la direcció d'aprofundir en el reflex de la gestió dels recursos, el nou Pla disposa que els actius no corrents mantinguts per a la venda (amb caràcter general, elements de l'immobilitzat material, inversions immobiliàries i participacions en empreses del grup, multigrup o associades, l'alienació dels quals estigui prevista en els dotze mesos següents) i els grups alienables d'elements mantinguts per a la venda (actius i passius que també s'espera alienar en aquest termini de manera conjunta), han de figurar en una partida específica dins de l'actiu i passiu corrent (en aquest últim cas, els passius que formen part del dit grup alienable d'elements).

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

El compte de pèrdues i guanys és el document que recull el resultat comptable de l'exercici, separant els ingressos i despeses imputables a aquest que es classifiquen per naturalesa; en particular, els derivats de les variacions de valor originades per la regla del valor raonable, de conformitat amb el que disposen el Codi de comerç i el present Pla general de comptabilitat.

Cal destacar-ne tres canvis. En primer lloc, el pas d'un model de compte de pèrdues i guanys en forma de doble columna a un altre de vertical. En segon lloc, la supressió del marge extraordinari, havent-se pres en consideració la probabilitat que contenen les normes internacionals adoptades de qualificar d'extraordinàries partides d'ingressos o despeses. I finalment, la separació en el model normal del compte de pèrdues i guanys del resultat de les operacions continuades de l'originat per les operacions o activitats interrompudes, definides aquestes últimes, amb caràcter general, com les línies de negoci o àrees geogràfiques significatives que l'empresa o bé ha alienat o bé té previst alienar dins dels dotze mesos següents.

Però, sens dubte, la gran novetat és la incorporació dels dos nous estats en els comptes anuals. L'estat de canvis en el patrimoni net es presenta en dos documents:

- a) L'estat d'ingressos i despeses reconeguts i
- b) l'estat total de canvis en el patrimoni net.

L'estat d'ingressos i despeses reconeguts recull els ingressos i despeses meritats en l'exercici i, per diferència, el saldo global dels ingressos i despeses reconeguts,

i recull diferenciadament les transferències que s'hagin realitzat durant l'exercici al compte de pèrdues i guanys d'acord amb els criteris que fixen les corresponents normes de registre i valoració. Per la seva banda, l'estat total de canvis en el patrimoni net reflecteix el conjunt de variacions produïdes en el patrimoni net durant l'exercici. Per tant, s'hi han d'incloure, a més del saldo d'ingressos i despeses reconeguts, les altres variacions en el patrimoni net, entre les quals hi ha les que derivin de les operacions realitzades amb els socis o propietaris de l'empresa, així com les reclassificacions que es puguin produir en el patrimoni net, derivades, per exemple, de la dotació de reserves en execució de l'acord de distribució del resultat i els ajustos motivats per l'esmena d'errors o canvis de criteri comptable que, excepcionalment, es puguin produir.

També s'introdueix com a novetat l'estat de fluxos d'efectiu, amb la finalitat de mostrar la capacitat de generar efectiu o equivalents a l'efectiu, així com les necessitats de liquiditat de l'empresa degudament ordenades en tres categories: activitats d'explotació, inversió i finançament. Tanmateix, la pugna entre els interessos en conflicte que qualsevol nova exigència informativa comporta, transparència davant de simplificació de les obligacions comptables, aspecte que lògicament s'ha d'apreciar ponderant aquesta exigència amb la dimensió de l'empresa, s'ha resolt assenyalant que aquest document no és obligatori per a les empreses que puguin formular balanç, estat de canvis en el patrimoni net i memòria en model abreujat.

La memòria adquireix més rellevància i incorpora l'obligació de facilitar informació comparativa, fins i tot la de caràcter descriptiu, en sintonia amb els pronunciaments de la NIC 1 adoptada per la Comissió Europea. En particular, aquest document reforça les exigències informatives en matèria d'instruments financers, combinacions de negocis (atesa la mateixa novetat de la norma) i parts vinculades, aquesta última de gran rellevància per poder conèixer la vertadera imatge fidel de les relacions econòmiques i financeres d'una empresa.

En relació amb el que s'ha esmentat, la definició d'empresa del grup, multigrup i associada des de la perspectiva dels comptes anuals individuals, està inclosa en la norma 13a d'elaboració dels comptes anuals que conté la tercera part del Pla, que al seu torn projecta els seus efectes sobre les normes de registre i valoració incloses a la segona part. En particular, tenen la qualificació d'empreses del grup, a més de les empreses controlades directament o indirectament en els termes que descriu l'article 42 del Codi de comerç, les controlades per qualsevol mitjà per una o diverses persones físiques o jurídiques que actuen conjuntament, i les que estiguin sota direcció única per acords o clàusules estatutàries. En conseqüència, la modificació introduïda per la Llei 16/2007 en la redacció de l'article 42 del Codi de comerç, que estableix la definició de grup als efectes de delimitar l'obligació de consolidar, no ha alterat la qualificació que des d'un punt de vista valoratiu i informatiu es recull de les participacions en el patrimoni d'aquestes empreses en els comptes anuals individuals.

A més de la informació rellevant sobre les operacions que realitzin aquestes empreses entre si, en la memòria dels comptes anuals individuals també s'inclou l'exigència incorporada a la Llei 16/2007 sobre la informació agregada dels actius, passius, patrimoni net, xifra de negocis i resultats del conjunt de les empreses domiciliades a Espanya i controlades per qualsevol mitjà per una o diverses persones físiques o jurídiques, no obligades a consolidar, que actuen conjuntament, i de les que estiguin sota direcció única per acords o clàusules estatutàries.

Finalment, cal destacar la supressió del quadre de finançament de la memòria sense perjudici de la informa-

ció que sobre els moviments de fons exigeixen les normes d'elaboració dels comptes anuals.

14. La quarta part del Pla general de comptabilitat es refereix al quadre de comptes, que segueix la classificació decimal. Com a novetat respecte al Pla de 1990, el nou text incorpora dos nous grups, el 8 i el 9, per donar cabuda a les despeses i ingressos imputats al patrimoni net.

En conseqüència, el grup 9 proposat en el Pla de 1990 per desplegar la comptabilitat interna ha de quedar alliberat per donar encaix a les noves relacions comptables. Les empreses que optin per portar una comptabilitat analítica poden utilitzar el grup 0.

El quadre de comptes amplia el contingut del text de 1990 i dona cobertura a les noves operacions que figuren a la segona part del Pla. No obstant això, tal com s'indicava en la introducció del Pla de 1990, novament és necessari advertir sobre la possibilitat que el present text tingui certes llacunes, ocasionades fonamentalment per la impossibilitat d'abraçar la variada casuística que envolta l'activitat de moltes empreses, que en tot cas tenen la facultat de cobrir els eventuais buits del text utilitzant per fer-ho el Marc conceptual i les regles tècniques més afins deduïdes dels principis i criteris que informen el Pla. Addicionalment, l'empresa ha de desagregar els comptes al nivell adequat de dígits que possibiliti el control i seguiment de les seves operacions, així com el compliment de la informació exigida en els comptes anuals.

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

Les relacions comptables pròpiament dites, de la mateixa manera que recollia l'antic Pla, descriuen els motius més comuns de càrrec i abonament dels comptes, sense esgotar 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 explícita en el text, s'ha de formular l'assentament o assentaments que escaiguin utilitzant els criteris que s'hi estableixen.

Tal com expressava el Pla de 1990, tant la quarta com la cinquena part són d'aplicació facultativa per part de les empreses. Tot i això, és aconsellable que, en el cas de fer ús d'aquesta facultat, s'utilitzin denominacions similars amb la finalitat de facilitar l'elaboració dels comptes anuals, l'estructura dels quals i les normes que en despleguen el contingut i presentació són obligatòries. En particular, de la mateixa manera que en el Pla de 1990, val la pena destacar el caràcter opcional del sistema especulatiu proposat per a les relacions comptables dels comptes d'existències.

IV

16. L'entrada en vigor del Pla general de comptabilitat exigeix una revisió de les adaptacions sectorials i de les resolucions emeses per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Tanmateix, fins que es produeixin aquests canvis, les dites normes mantenen la vigència llevat que de manera expressa s'oposin als nous criteris que conté el Pla.

D'altra banda, l'experiència dels últims anys ha revelat el caràcter dinàmic del model comptable proposat per les institucions comunitàries. Malgrat que a la Unió Europea s'ha produït una aprovació completa dels pronunciaments emesos per l'IASB, l'objectiu de convergència que al seu torn s'ha fixat aquest organisme amb les normes aprovades pel Financial Accounting Standards Board (FASB) americà és previsible que motivi futures modificacions en els reglaments comunitaris. Davant aquest panorama, i sense perjudici de la possible conveniència de realitzar en el futur modificacions del Pla general de

comptabilitat, s'ha de valorar que el coneixement de la norma és un element imprescindible per aconseguir-ne un alt nivell de compliment, la qual cosa fa aconsellable un cert nivell d'estabilitat. En conseqüència, amb la finalitat de protegir la seguretat jurídica que ha de presidir qualsevol activitat normalitzadora, la probable revisió en el futur del Pla general de comptabilitat i les seves disposicions de desplegament només haurien d'obeir a canvis substancials en l'àmbit internacional, que al seu torn fossin l'inevitable desencadenant de modificacions en el Marc conceptual, les normes de registre i valoració o les normes d'elaboració dels comptes anuals.

PRIMERA PART

MARC CONCEPTUAL DE LA COMPTABILITAT

1r Comptes anuals. Imatge fidel

Els comptes anuals d'una empresa comprenen el balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de fluxos d'efectiu i la memòria. Aquests documents formen una unitat. No obstant això, l'estat de fluxos d'efectiu no és obligatori per a les empreses que puguin formular balanç, estat de canvis en el patrimoni net i memòria abreujats.

Els comptes anuals s'han de redactar amb claredat, de manera que la informació subministrada sigui comprensible i útil per als usuaris quan prenguin les seves decisions econòmiques, i han de mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa, de conformitat amb les disposicions legals.

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

Quan es consideri que el compliment dels requisits, principis i criteris comptables inclosos en aquest Pla general de comptabilitat no sigui suficient per mostrar aquesta imatge fidel, en la memòria s'han de subministrar les informacions complementàries necessàries per assolir aquest objectiu.

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

El subjecte comptable que informa com a persona jurídica individual, en el marc d'aquest Pla general de comptabilitat, ho fa amb independència del grup d'empreses al qual pugui pertànyer, sense perjudici de les normes particulars que figuren a la segona part d'aquest Pla i dels desglossaments informatius que s'hagin d'incorporar en els comptes anuals.

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

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

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

La informació és fiable quan està lliure d'errors materials i és neutral, és a dir, està lliure de confusions, i els

usuaris poden confiar en què és la imatge fidel del que pretén representar.

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

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

3r Principis comptables

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

1. *Empresa en funcionament.* Llevat de prova en contra, s'ha de considerar que la gestió de l'empresa continua en un futur previsible, per la qual cosa l'aplicació dels principis i criteris comptables no té el propòsit de determinar el valor del patrimoni net als efectes de la seva transmissió global o parcial, ni l'import resultant en cas de liquidació.

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

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

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

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

Així mateix, sense perjudici del que disposa l'article 38 bis del Codi de comerç, només s'han de comptabilitzar els beneficis obtinguts fins a la data de tancament de l'exercici. Per contra, s'han de tenir en compte tots els riscos, amb origen en l'exercici o en un altre d'anterior, tan aviat siguin coneguts, fins i tot si només es coneixen entre la data de tancament dels comptes anuals i la data en què

aquests comptes es formulin. En aquests casos se n'ha de donar una informació complerta en la memòria, sense perjudici que, quan s'hagi generat un passiu i una despesa, es reflecteixi en altres documents integrants dels comptes anuals. Excepcionalment, si els riscos es coneixen entre la formulació i abans de l'aprovació dels comptes anuals i afecten de manera molt significativa la imatge fidel, els comptes anuals han de ser reformulats.

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

5. *No-compensació.* Llevat que una norma disposi el contrari de manera expressa, no es poden compensar les partides de l'actiu i del passiu o les de despeses i ingressos, i s'han de valorar separatament els elements integrants dels comptes anuals.

6. *Importància relativa.* S'admet que no s'apliquin estrictament alguns dels principis i criteris comptables quan la importància relativa en termes quantitativs o qualitativs de la variació que aquest fet produeixi sigui escassament significativa i, en conseqüència, no alteri l'expressió de la imatge fidel. Les partides o els imports la importància relativa dels quals sigui escassament significativa poden aparèixer agrupats amb altres de similar naturalesa o funció.

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

4t Elements dels comptes anuals

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

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

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

3. *Patrimoni net:* constitueix la part residual dels actius de l'empresa, una vegada deduïts tots els seus passius. Inclou les aportacions realitzades, ja sigui en el moment de la seva constitució o en altres de posteriors, pels seus socis o propietaris, que no tinguin la consideració de passius, així com els resultats acumulats o altres variacions que l'afectin.

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

4. *Ingressos:* increments en el patrimoni net de l'empresa durant l'exercici, ja sigui en forma d'entrades o augments en el valor dels actius, o de disminució dels passius, sempre que no tinguin l'origen en aportacions, monetàries o no, dels socis o propietaris.

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

Els ingressos i despeses de l'exercici s'han d'imputar al compte de pèrdues i guanys i han de formar part del resultat, excepte quan escaigui la seva imputació directa al patrimoni net, cas en què s'han de presentar a l'estat de canvis en el patrimoni net, d'acord amb el que preveu la

segona part d'aquest Pla general de comptabilitat o una norma que el desplegui.

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

El registre o reconeixement comptable és el procés pel qual s'incorporen al balanç, el compte de pèrdues i guanys o l'estat de canvis en el patrimoni net, els diferents elements dels comptes anuals, d'acord amb el que disposen les normes de registre relatives a cadascun d'aquests, incloses a la segona part d'aquest Pla general de comptabilitat.

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

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

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

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

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

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

6è Criteris de valoració

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

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

1. *Cost històric o cost*

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

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

quisició, i totes aquestes hi han d'estar directament relacionades i ser necessàries per a la posada de l'actiu en condicions operatives.

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

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

2. Valor raonable

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

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

- Els béns o serveis intercanviats al mercat són homogenis;
- Es poden trobar pràcticament 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, actuals i produïdes amb regularitat.

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

Les tècniques de valoració utilitzades han de maximitzar l'ús de dades observables de mercat i altres factors que els participants en el mercat considerarien en fixar el preu, limitant tant com sigui possible l'ús de consideracions subjectives i de dades no observables o contrastables.

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

El valor raonable d'un actiu per al qual no hi hagi transaccions comparables al mercat es pot valorar amb fiabilitat si la variabilitat en el rang de les estimacions del valor

raonable de l'actiu no és significativa o les probabilitats de les diferents estimacions, dins d'aquest rang, es poden avaluar raonablement i utilitzar en l'estimació del valor raonable.

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

3. Valor net realitzable

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

4. Valor actual

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

5. Valor en ús

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

6. Costos de venda

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

7. Cost amortitzat

El cost amortitzat d'un instrument financer és l'import al qual inicialment va ser valorat un actiu financer o un passiu financer, menys els reemborsaments de principal que s'hagin produït, més o menys, segons escaigui, la part imputada en el compte de pèrdues i guanys, mitjançant la utilització del mètode del tipus d'interès efectiu, de la diferència entre l'import inicial i el valor de reemborsament en el venciment i, per al cas dels actius financers, menys qualsevol reducció de valor per deteriorament que hagi estat reconeguda, ja sigui directament com una disminució de l'import de l'actiu o mitjançant un compte corrector del seu valor.

El tipus d'interès efectiu és el tipus d'actualització que iguala el valor en llibres d'un instrument financer amb els

fluxos d'efectiu estimats al llarg de la vida esperada de l'instrument, a partir de les seves condicions contractuals i sense considerar les pèrdues per risc de crèdit futures; en el seu càlcul s'han d'incloure les comissions financeres que es carreguin per avançat en la concessió de finançament.

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

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

9. *Valor comptable o en llibres*

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

10. *Valor residual*

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

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

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

7è Principis i normes de comptabilitat generalment acceptats

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

- El Codi de comerç i la restant legislació mercantil.
- El Pla general de comptabilitat i les seves adaptacions sectorials.
- Les normes de desplegament que, en matèria comptable, estableixi, si s'escau, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i
- la resta de legislació espanyola que sigui específicament aplicable.

SEGONA PART

NORMES DE REGISTRE I VALORACIÓ

1a Desplegament del Marc conceptual de la comptabilitat

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

2. Les normes de registre i valoració que es formulen tot seguit són aplicables obligatòriament.

2a Immobilitzat material

1. Valoració inicial

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

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

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

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

1.1. Preu d'adquisició

El preu d'adquisició inclou, a més de l'import facturat pel venedor després de deduir qualsevol descompte o rebaixa en el preu, totes les despeses addicionals i directament relacionades que es produeixin fins a la seva posada en condicions de funcionament, inclosa la ubicació al lloc i qualsevol altra condició necessària perquè pugui actuar de la manera prevista; entre d'altres: despeses d'explanació i enderroc, transport, drets aranzelaris, assegurances, instal·lació, muntatge i altres de similars.

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

1.2. Cost de producció

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

1.3. Permutes

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

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

a canvi s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys.

Es considera que una permuta té caràcter comercial si:

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

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

A més, és necessari que qualsevol de les diferències sorgides per les anteriors causes a) o b) sigui significativa quan es compari amb el valor raonable dels actius intercanviats.

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

1.4. Aportacions de capital no dineràries

Els béns d'immobilitzat rebuts en concepte d'aportació no dinerària de capital s'han de valorar pel seu valor raonable en el moment de l'aportació d'acord amb el que assenyalava la norma sobre transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni, atès que en aquest cas es presumeix que sempre es pot estimar amb fiabilitat el valor raonable d'aquests béns.

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

2. Valoració posterior

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

2.1. Amortització

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

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

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

Quan d'acord amb el que disposa l'apartat següent escaigui reconèixer correccions valoratives per deteriorament, s'han d'ajustar les amortitzacions dels exercicis següents de l'immobilitzat deteriorat, tenint en compte el nou valor comptable. Cal actuar de la mateixa manera en cas de reversió de les correccions valoratives per deteriorament.

2.2. Deteriorament del valor

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

A aquests efectes, almenys en el tancament de l'exercici, l'empresa ha d'avaluar si hi ha indicis que algun immobilitzat material o, si s'escau, alguna unitat generadora d'efectiu puguin estar deteriorats, cas en què n'ha d'estimar els imports recuperables efectuant les correccions valoratives que escaiguin. S'entén per unitat generadora d'efectiu el grup identificable més petit d'actius que genera fluxos d'efectiu que, en bona part, són independents dels derivats d'altres actius o grups d'actius.

Els càlculs del deteriorament dels elements de l'immobilitzat material s'han d'efectuar element a element de manera individualitzada. Si no és possible estimar l'import recuperable de cada bé individual, l'empresa ha de determinar l'import recuperable de la unitat generadora d'efectiu a la qual pertanyi cada element de l'immobilitzat.

En cas que l'empresa hagi de reconèixer una pèrdua per deteriorament d'una unitat generadora d'efectiu a la qual s'hagi assignat tot o part d'un fons de comerç, en primer lloc ha de reduir el valor comptable del fons de comerç corresponent a aquesta unitat. Si el deteriorament en supera l'import, en segon lloc, ha de reduir en proporció al seu valor comptable el de la resta d'actius de la unitat generadora d'efectiu, fins al límit del valor més alt entre els següents: el seu valor raonable menys els costos de venda, el seu valor en ús i zero.

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

3. Baixa

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

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

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

3a Normes particulars sobre immobilitzat material

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

a) Solars sense edificar. S'han d'incloure en el seu preu d'adquisició les despeses de condicionament, com tanques, moviment de terres, obres de sanejament i drenatge, les d'enderroc de construccions quan sigui necessari per poder efectuar obres de nova planta, les despeses d'inspecció i aixecament de plànols quan s'efectuïn amb caràcter previ a 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

f) Els costos de renovació, ampliació o millora dels béns de l'immobilitzat material s'han d'incorporar a l'actiu com a valor més alt del bé en la mesura que suposin un augment de la seva capacitat, productivitat o allargament de la seva vida útil, i s'ha de donar de baixa el valor comptable dels elements que s'hagin substituït.

g) En la determinació de l'import de l'immobilitzat material s'ha de tenir en compte la incidència dels costos relacionats amb grans reparacions. En aquest sentit, l'import equivalent a aquests costos s'ha d'amortitzar de manera diferent de la de la resta de l'element, durant el període que hi hagi fins a la gran reparació. Si aquests costos no estan especificats en l'adquisició o construcció, als efectes d'identificar-los, es pot utilitzar el preu actual de mercat d'una reparació similar.

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

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

4a Inversions immobiliàries

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

5a Immobilitzat intangible

Els criteris que contenen les normes relatives a l'immobilitzat material s'han d'aplicar als elements de l'immobilitzat intangible, sense perjudici del que es disposa a continuació, del que preveuen les normes particulars sobre l'immobilitzat intangible, així com del que estableix per al fons de comerç la norma relativa a combinacions de negocis.

1. *Reconeixement*

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

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

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

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

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

2. *Valoració posterior*

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

Un element d'immobilitzat intangible amb una vida útil indefinida no s'ha d'amortitzar, encara que se n'ha d'analitzar l'eventual deteriorament sempre que n'hi hagi indicis i almenys anualment. La vida útil d'un immobilitzat intangible que no estigui sent amortitzat 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 cas contrari, s'ha de canviar la vida útil d'indefinida a definida, d'acord amb el que es disposa en relació amb els canvis en l'estimació comptable, llevat que es tracti d'un error.

6a Normes particulars sobre l'immobilitzat intangible

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

a) Recerca i desenvolupament. Les despeses d'investigació han de ser despeses de l'exercici en què es realitzi. Però es poden activar com a immobilitzat intangible des del moment en què compleixin les condicions següents:

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

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

Les despeses d'investigació que figurin en l'actiu s'han d'amortitzar durant la seva vida útil, i sempre dins el termini de cinc anys; en el cas en què hi hagi dubtes raonables sobre l'èxit tècnic o la rendibilitat economicocomercial del projecte, els imports registrats en l'actiu s'han d'imputar directament a pèrdues de l'exercici.

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

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

c) Fons de comerç. Només pot figurar en l'actiu quan el seu valor es posi de manifest en virtut d'una adquisició onerosa, en el context d'una combinació de negocis.

El seu import s'ha de determinar d'acord amb el que indica la norma relativa a combinacions de negocis i s'ha d'assignar des de la data d'adquisició entre cadascuna de les unitats generadores d'efectiu o grups d'unitats generadores d'efectiu de l'empresa, sobre els quals s'espera que recaiguin els beneficis de les sinergies de la combinació de negocis.

El fons de comerç no s'ha d'amortitzar. En el seu lloc, les unitats generadores d'efectiu o grups d'unitats generadores d'efectiu a les quals s'hagi assignat el fons de comerç s'han de sotmetre, almenys anualment, a la comprovació del deteriorament del valor, i, si s'escau, s'ha de procedir al registre de la correcció valorativa per deteriorament, d'acord amb el que indica l'apartat 2.2 de la norma relativa a l'immobilitzat material.

Les correccions valoratives per deteriorament reconegudes en el fons de comerç no poden ser objecte de reversió en els exercicis posteriors.

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

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

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

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

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

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

7a Actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda

1. Actius no corrents mantinguts per a la venda

L'empresa ha de classificar un actiu no corrent com a mantingut per a la venda si el seu valor comptable es recupera fonamentalment a través de la venda, en lloc de pel seu ús continuat, i sempre que es compleixin els requisits següents:

a) L'actiu ha d'estar disponible en les seves condicions actuals per a la venda immediata, subjecte als termes usuals i habituals per a la seva venda; i

b) La seva venda ha de ser altament probable, perquè concorrin les circumstàncies següents:

b₁) L'empresa ha d'estar compromesa per un pla per vendre l'actiu i haver iniciat un programa per trobar comprador i completar el pla.

b₂) La venda de l'actiu s'ha de negociar activament a un preu adequat en relació amb el seu valor raonable actual.

b₃) S'espera completar la venda dins de l'any següent a la data de classificació de l'actiu com a mantingut per a la venda, llevat que, per fets o circumstàncies fora del control de l'empresa, el termini de venda s'hagi d'allargar i hi hagi evidència suficient que l'empresa segueixi compromesa amb el pla de disposició de l'actiu.

b₄) Les accions per completar el pla indiquin que és improbable que hi hagi canvis significatius en el pla o que s'hagi de retirar.

Els actius no corrents mantinguts per a la venda s'han de valorar en el moment de classificar-los en aquesta categoria, pel més petit dels dos imports següents: el seu valor comptable i el seu valor raonable menys els costos de venda.

Per determinar el valor comptable en el moment de la reclassificació, s'ha de determinar el deteriorament del valor en aquell moment i, si és procedent, s'ha de registrar una correcció valorativa per deteriorament d'aquest actiu.

Mentre un actiu es classifiqui com a no corrent mantingut per a la venda, no s'ha d'amortitzar, i les correccions valoratives oportunes s'han de dotar de manera que el valor comptable no excedeixi el valor raonable menys els costos de venda.

Quan un actiu deixi de complir els requisits per ser classificat com a mantingut per a la venda, s'ha de reclassificar en la partida del balanç que correspongui a la seva naturalesa i s'ha de valorar per l'import més petit, en la data en què escaigui la reclassificació, entre el seu valor comptable anterior a la seva qualificació com a actiu no corrent en venda, ajustat, si és procedent, per les amortitzacions i correccions de valor que s'haurien reconegut de no haver-se classificat com a mantingut per a la venda, i el seu import recuperable, i s'ha de registrar qualsevol diferència en la partida del compte de pèrdues i guanys que correspongui a la seva naturalesa.

El criteri de valoració abans previst no és aplicable als actius següents, que, encara que es classifiquin als efectes de presentar-los en aquesta categoria, es regeixen quant a la valoració per les seves normes específiques:

a) Actius per impost diferit, als quals és aplicable la norma relativa a impostos sobre beneficis.

b) Actius procedents de retribucions als empleats, que es regeixen per la norma sobre passius per retribucions a llarg termini al personal.

c) Actius financers, excepte inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades, que estiguin dins de l'abast de la norma sobre instruments financers.

Les correccions valoratives per deteriorament dels actius no corrents mantinguts per a la venda, així com la seva reversió quan les circumstàncies que les van motivar hagin deixat d'existir, s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys, excepte quan escaigui registrar-les directament en el patrimoni net d'acord amb els criteris aplicables amb caràcter general als actius en les seves normes específiques.

2. Grups alienables d'elements mantinguts per a la venda

S'entén per grup alienable d'elements mantinguts per a la venda el conjunt d'actius i passius directament associats dels quals s'ha de disposar de manera conjunta, com a grup, en una única transacció. Pot formar part d'un grup alienable qualsevol actiu i passiu associat de l'empresa, encara que no compleixi la definició d'actiu no corrent, sempre que s'hagin d'alienar de manera conjunta.

Per a la seva valoració s'han d'aplicar les mateixes regles que en l'apartat anterior. En conseqüència, els actius i els seus passius associats que quedin exclosos del seu àmbit d'aplicació, s'han de valorar d'acord amb la norma específica que els sigui aplicable. Una vegada efectuada aquesta valoració, el grup d'elements de manera conjunta s'ha de valorar per l'import més petit entre el seu valor comptable i el seu valor raonable menys els costos de venda. En cas que escaigui registrar en aquest grup d'elements valorats de manera conjunta una correcció valorativa per deteriorament del valor, s'ha de reduir el valor comptable dels actius no corrents del grup seguint el criteri de repartiment que estableix l'apartat 2.2 de la norma relativa a l'immobilitzat material.

8a Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar

Als efectes d'aquesta norma, s'entén per arrendament qualsevol acord, amb independència de la seva instrumentació jurídica, pel qual l'arrendador cedeix a l'arrendatari, a canvi de percebre una suma única de diners o una sèrie de pagaments o quotes, el dret a utilitzar un actiu durant un període de temps determinat, amb independència que l'arrendador quedi obligat a prestar serveis en relació amb l'explotació o manteniment de l'actiu.

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

1. Arrendament financer

1.1. Concepte

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

En un acord d'arrendament d'un actiu amb opció de compra, s'ha de presumir que es transfereixen substancialment tots els riscos i beneficis inherents a la propietat quan no hi hagi dubtes raonables que s'ha d'exercir aquesta opció. Llevat que hi hagi una prova en contra, l'esmentada transferència també s'ha de presumir encara que no hi hagi opció de compra, entre d'altres, en els casos següents:

a) Contractes d'arrendament en què la propietat de l'actiu es transfereix, o de les seves condicions es dedu-

eixi que s'ha de transferir a l'arrendatari en finalitzar el termini de l'arrendament.

b) Contractes en què el termini de l'arrendament coincideixi o cobreixi la major part de la vida econòmica de l'actiu, i sempre que de les condicions pactades es desprengui la racionalitat econòmica del manteniment de la cessió d'ús.

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

c) En els casos en els quals, al començament de l'arrendament, el valor actual dels pagaments mínims acordats per l'arrendament suposi la pràctica totalitat del valor raonable de l'actiu arrendat.

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

e) L'arrendatari pot cancel·lar el contracte d'arrendament i les pèrdues sofertes per l'arrendador a causa de la cancel·lació les assumeix l'arrendatari.

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

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

1.2. Comptabilitat de l'arrendatari

En el moment inicial, l'arrendatari ha de registrar un actiu d'acord amb la seva naturalesa, segons que es tracti d'un element de l'immobilitzat material o de l'intangible, i un passiu financer pel mateix import, que és el més petit entre el valor raonable de l'actiu arrendat i el valor actual a l'inici de l'arrendament dels pagaments mínims acordats, entre els quals s'inclou el pagament per l'opció de compra quan no hi hagi dubtes raonables sobre el seu exercici i qualsevol import que hagi garantit, directament o indirectament, i se n'exclouen les quotes de caràcter contingent, el cost dels serveis i els impostos repercutibles per l'arrendador. A aquests efectes, s'entén per quotes de caràcter contingent els pagaments per arrendament l'import dels quals no és fix, sinó que depèn de l'evolució futura d'una variable. Addicionalment, les despeses directes inicials inherents a l'operació en què incorri l'arrendatari s'han de considerar el valor més alt de l'actiu. Per calcular el valor actual s'ha d'utilitzar el tipus d'interès implícit del contracte i, si no es pot determinar, el tipus d'interès de l'arrendatari per a operacions similars.

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

L'arrendatari ha d'aplicar als actius que hagi de reconèixer en el balanç com a conseqüència de l'arrendament els criteris d'amortització, deteriorament i baixa que els corresponguin segons la seva naturalesa i a la baixa dels passius financers, el que disposa l'apartat 3.5 de la norma sobre instruments financers.

1.3. Comptabilitat de l'arrendador

En el moment inicial, l'arrendador ha de reconèixer un crèdit pel valor actual dels pagaments mínims a rebre per l'arrendament més el valor residual de l'actiu encara que no estigui garantit, descomptats al tipus d'interès implícit del contracte.

L'arrendador ha de reconèixer el resultat derivat de l'operació d'arrendament segons el que disposa l'apar-

tat 3 de la norma sobre immobilitzat material, llevat que sigui el fabricant o distribuïdor del bé arrendat, cas en què s'han de considerar operacions de tràfic comercial i s'han d'aplicar els criteris que conté la norma relativa a ingressos per vendes i prestació de serveis.

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

Les correccions de valor per deteriorament i la baixa dels crèdits registrats com a conseqüència de l'arrendament s'han de tractar aplicant els criteris dels apartats 2.1.3 i 2.9 de la norma relativa als instruments financers.

2. Arrendament operatiu

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

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

L'arrendador ha de continuar presentant i valorant els actius cedits en arrendament conforme a la seva naturalesa, i n'ha d'incrementar el valor comptable en l'import dels costos directes del contracte que li siguin imputables, els quals s'han de reconèixer com a despesa durant el termini del contracte aplicant el mateix criteri utilitzat per al reconeixement dels ingressos de l'arrendament.

Qualsevol cobrament o pagament que es pugui fer quan es contracti un dret d'arrendament qualificat d'operatiu, s'ha de tractar com un cobrament o pagament anticipat per l'arrendament que s'ha d'imputar a resultats durant el període d'arrendament a mesura que se cedeixin o es rebin els beneficis econòmics de l'actiu arrendat.

3. Venda amb arrendament financer posterior

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

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

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

4. Arrendaments de terrenys i edificis

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

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

A aquests efectes, els pagaments mínims per l'arrendament s'han de distribuir entre el terreny i l'edifici en proporció als valors raonables relatius que representen els drets d'arrendament dels dos components, llevat que 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.

9a Instruments financers

Un instrument financer és un contracte que dona lloc a un actiu financer en una empresa i, simultàniament, a un passiu financer o a un instrument de patrimoni en una altra empresa.

La present norma és aplicable als instruments financers següents:

a) Actius financers:

— Efectiu i altres actius líquids equivalents, segons es defineixen en la norma 9a d'elaboració dels comptes anuals;

— Crèdits per operacions comercials: clients i deutors diversos;

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

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

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

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

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

b) Passius financers:

— Dèbits per operacions comercials: proveïdors i creditors diversos;

— Deutes amb entitats de crèdit;

— Obligacions i altres valors negociables emesos: com ara bons i pagarés;

— Derivats amb valoració desfavorable per a l'empresa: com ara futurs, opcions, permutes financeres i compravenda de moneda estrangera a termini;

— Deutes amb característiques especials, i

— Altres passius financers: deutes amb tercers, com ara els préstecs i crèdits financers rebuts de persones o empreses que no siguin entitats de crèdit, inclosos els sorgits en la compra d'actius no corrents, fiances i dipòsits rebuts i desemborsaments exigits per tercers sobre participacions.

c) Instruments de patrimoni propi: tots els instruments financers que s'inclouen dins dels fons propis, com ara les accions ordinàries emeses.

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

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

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

3. Es liquida en una data futura.

Així mateix, aquesta norma és aplicable al tractament de les cobertures comptables i de les transferències d'actius financers, com ara els descomptes comercials, operacions de «factoring» (facturatge) i cessions temporals i titulitzacions d'actius financers.

1. *Reconeixement*

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

2. *Actius financers*

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

També s'ha de classificar com a un actiu financer qualsevol contracte que pugui ser o és liquidat amb els instruments de patrimoni propi de l'empresa, sempre que:

- a) Si no és un derivat, obligui o pugui obligar a rebre una quantitat variable dels seus instruments de patrimoni propi.
- b) Si és un derivat, pugui ser o és liquidat mitjançant una forma diferent a l'intercanvi d'una quantitat fixa d'efectiu o d'un altre actiu financer per una quantitat fixa d'instruments de patrimoni propi de l'empresa; a aquests efectes, no s'han d'incloure entre els instruments de patrimoni propi els que siguin, en si mateixos, contractes per a la futura recepció o lliurament d'instruments de patrimoni propi de l'empresa.

Els actius financers, als efectes de valorar-los, s'han de classificar en alguna de les categories següents:

1. Préstecs i partides a cobrar.
2. Inversions mantingudes fins al venciment.
3. Actius financers mantinguts per negociar.
4. Altres actius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys.
5. Inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades.
6. Actius financers disponibles per a la venda.

2.1. *Préstecs i partides a cobrar*

En aquesta categoria s'han de classificar, llevat que sigui aplicable el que disposen els apartats 2.3 i 2.4 següents, els:

- a) Crèdits per operacions comercials: són els actius financers que s'originen en la venda de béns i la prestació de serveis per operacions de tràfic de l'empresa, i
- b) Crèdits per operacions no comercials: són els actius financers que, no sent instruments de patrimoni ni derivats, no tenen origen comercial, els cobraments dels quals són de quantia determinada o determinable i que no es negocien en un mercat actiu. No s'hi han d'incloure els actius financers per als quals el tenidor pugui no recuperar substancialment tota la inversió inicial, per circumstàncies diferents al deteriorament creditici.

2.1.1. *Valoració inicial*

Els actius financers inclosos en aquesta categoria s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable, que, llevat que hi hagi alguna evidència en contra, és el preu de la transacció, que ha d'equivaler al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles.

No obstant el que assenyala el paràgraf anterior, els crèdits per operacions comercials amb venciment no superior a un any i que no tinguin un tipus d'interès con-

tractual, així com els avançaments i crèdits al personal, els dividendes a cobrar i els desemborsaments exigits sobre instruments de patrimoni, l'import dels quals s'espera rebre en el curt termini, es poden valorar pel seu valor nominal quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

2.1.2. *Valoració posterior*

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

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

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

2.1.3. *Deteriorament del valor*

Com a mínim en el moment del 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 esdeveniments que s'hagin produït després del seu reconeixement inicial i que ocasionin una reducció o retard en els fluxos d'efectiu estimats futurs, que poden estar motivats per la insolvència del deutor.

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

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

2.2. *Inversions mantingudes fins al venciment*

Es poden incloure en aquesta categoria els valors representatius de deute, amb una data de venciment fixada, cobraments de quantia determinada o determinable, que es negociïn en un mercat actiu i que l'empresa tingui la intenció efectiva i la capacitat de conservar-los fins al seu venciment.

2.2.1. *Valoració inicial*

Les inversions mantingudes fins al venciment s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable, que, llevat que hi hagi alguna evidència en contra, és el preu de la transacció, que ha d'equivaler al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles.

2.2.2. Valoració posterior

Les inversions mantingudes fins al venciment s'han de valorar pel seu cost amortitzat. Els interessos meritats s'han de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu.

2.2.3. Deteriorament del valor

Com a mínim en el tancament de l'exercici, s'han d'efectuar les correccions valoratives aplicant els criteris que assenyalen l'apartat 2.1.3 anterior.

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

2.3. Actius financers mantinguts per negociar

Els actius financers que es tinguin per negociar s'han de valorar d'acord amb el que disposa el present apartat.

Es considera que un actiu financer es té per negociar quan:

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

b) Formi part d'una cartera d'instruments financers identificats i gestionats conjuntament de la qual hi hagi evidències d'actuacions recents per obtenir guanys en el curt termini, o

c) Sigui un instrument financer derivat, sempre que no sigui un contracte de garantia financera ni hagi estat designat instrument de cobertura.

2.3.1. Valoració inicial

Els actius financers mantinguts per negociar s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable, que, llevat que hi hagi alguna evidència en contra, és el preu de la transacció, que ha d'equivaler al valor raonable de la contraprestació lliurada. Els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici.

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

2.3.2. Valoració posterior

Els actius financers mantinguts per negociar s'han de valorar pel seu valor raonable, sense deduir els costos de transacció en què es pugui incórrer en la seva alienació. Els canvis que es produeixen en el valor raonable s'han d'imputar en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici.

2.4. Altres actius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys

En aquesta categoria s'han d'incloure els actius financers híbrids als quals fa referència l'últim paràgraf de l'apartat 5.1 d'aquesta norma.

També s'hi poden incloure els actius financers que designi l'empresa en el moment del reconeixement inicial per incloure'ls en aquesta categoria. Aquesta designació només es pot realitzar si resulta en una informació més rellevant, a causa que:

a) S'eliminen o redueixen de manera significativa inconsistències en el reconeixement o valoració (també denominades asimetries comptables) que en un altre cas sorgirien per la valoració d'actius o passius o pel reconeixement de les seves pèrdues o guanys amb diferents criteris.

b) Un grup d'actius financers o d'actius i passius financers es gestioni i el seu rendiment s'avalui sobre la base del seu valor raonable d'acord amb una estratègia de gestió del risc o d'inversió documentada i es faciliti informació del grup també sobre la base del valor raonable al personal clau de la direcció, d'acord amb el que defineix la norma 15a d'elaboració dels comptes anuals.

En la memòria s'ha d'informar sobre l'ús d'aquesta opció.

Valoració inicial i posterior

En la valoració dels actius financers inclosos en aquesta categoria s'han d'aplicar els criteris que assenyalen l'apartat 2.3 d'aquesta norma.

2.5. Inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades

Les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades, tal com les defineix la norma 13a d'elaboració dels comptes anuals, s'han de valorar aplicant els criteris d'aquest apartat, i no es poden incloure en altres categories als efectes de la seva valoració.

2.5.1. Valoració inicial

Les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades s'han de valorar inicialment al cost, que ha d'equivaler al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles, i, si s'escau, s'ha d'aplicar el criteri inclòs en l'apartat 2.1 que conté la norma relativa a operacions entre empreses del grup.

No obstant això, si hi ha una inversió anterior a la seva qualificació com a empresa del grup, multigrup o associada, s'ha de considerar cost de l'esmentada inversió el valor comptable que aquesta hagi de tenir immediatament abans que l'empresa passi a tenir aquesta qualificació. Si s'escau, els ajustos valoratius previs associats amb aquesta inversió comptabilitzats directament en el patrimoni net s'hi han de mantenir fins que es produeixi alguna de les circumstàncies descrites en l'apartat 2.5.3 següent.

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

2.5.2. Valoració posterior

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

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

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

2.5.3. Deteriorament del valor

Com a mínim en el tancament de l'exercici, s'han d'efectuar les correccions valoratives necessàries sempre que hi hagi evidència objectiva que el valor en llibres d'una inversió no és recuperable.

L'import de la correcció valorativa és la diferència entre el seu valor en llibres i l'import recuperable, entès aquest com l'import més alt entre el seu valor raonable menys els costos de venda i el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs derivats de la inversió, calculats, o bé mitjançant l'estimació dels que s'espera rebre com a conse-

qüència del repartiment de dividends realitzat per l'empresa participada i de l'alienació o baixa en comptes de la inversió a aquesta, o bé mitjançant l'estimació de la seva participació en els fluxos d'efectiu que s'espera siguin generats per l'empresa participada, procedents tant de les seves activitats ordinàries com de la seva alienació o baixa en comptes. Llevat que hi hagi una millor evidència de l'import recuperable de les inversions, en l'estimació del deteriorament d'aquesta classe d'actius s'ha de prendre en consideració el patrimoni net de l'entitat participada corregit per les plusvàlues tàcites que hi hagi en la data de la valoració. En la determinació d'aquest valor, i sempre que l'empresa participada participi al seu torn en una altra, s'ha de tenir en compte el patrimoni net que es desprèn dels comptes anuals consolidats elaborats aplicant els criteris inclosos en el Codi de comerç i les seves normes de desplaçament.

Quan l'empresa participada tingui el domicili fora del territori espanyol, el patrimoni net que s'ha de prendre en consideració figura expressat en les normes que conté la present disposició. No obstant això, si hi ha altes taxes d'inflació, els valors a considerar han de ser els resultants dels estats financers ajustats en el sentit que exposa la norma relativa a moneda estrangera.

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

No obstant això, en cas que s'hagi produït una inversió en l'empresa, prèvia a la seva qualificació com a empresa del grup, multigrup o associada, i abans d'aquesta qualificació, s'hagin realitzat ajustos valoratius imputats directament al patrimoni net derivats de la inversió, aquests ajustos s'han de mantenir després de la qualificació fins a l'alienació o baixa de la inversió, moment en què s'han de registrar en el compte de pèrdues i guanys, o fins que es produeixin les circumstàncies següents:

a) En el cas d'ajustos valoratius previs per augment de valor, les correccions valoratives per deteriorament s'han de registrar contra la partida del patrimoni net que reculli els ajustos valoratius prèviament practicats fins al seu import i l'excés, si s'escau, s'ha de registrar en el compte de pèrdues i guanys. La correcció valorativa per deteriorament imputada directament en el patrimoni net no reverteix.

b) En el cas d'ajustos valoratius previs per reduccions de valor, quan després l'import recuperable sigui superior al valor comptable de les inversions, aquest últim s'ha d'incrementar, fins al límit de la reducció de valor indicada, contra la partida que hagi recollit els ajustos valoratius previs i a partir d'aquest moment el nou import sorgit s'ha de considerar cost de la inversió. Tanmateix, quan hi hagi una evidència objectiva de deteriorament en el valor de la inversió, les pèrdues acumulades directament en el patrimoni net s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys.

2.6. Actius financers disponibles per a la venda

En aquesta categoria s'han d'incloure els valors representatius de deute i instruments de patrimoni d'altres empreses que no s'hagin classificat en cap de les categories anteriors.

2.6.1. Valoració inicial

Els actius financers disponibles per a la venda s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable, que, llevat que hi hagi alguna evidència en contra, és el preu de la transacció, que ha d'equivaler al valor raonable de la con-

traprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles.

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

2.6.2. Valoració posterior

Els actius financers disponibles per a la venda s'han de valorar pel seu valor raonable, sense deduir els costos de transacció en què es pugui incórrer en la seva alienació. Els canvis que es produeixin en el valor raonable s'han de registrar directament en el patrimoni net, fins que l'actiu financer sigui baixa del balanç o es deteriori, moment en què l'import així reconegut s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys.

No obstant això, les correccions valoratives per deteriorament del valor i les pèrdues i guanys que resultin per diferències de canvi en actius financers monetaris en moneda estrangera, d'acord amb la norma relativa a aquesta última, s'han de registrar en el compte de pèrdues i guanys.

També s'ha de registrar en el compte de pèrdues i guanys l'import dels interessos, calculats segons el mètode del tipus d'interès efectiu, i dels dividends meritats.

Les inversions en instruments de patrimoni en què el valor raonable no es pugui determinar amb fiabilitat s'han de valorar pel seu cost, menys, si s'escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament del valor.

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

En el supòsit excepcional que el valor raonable d'un instrument de patrimoni deixi de ser fiable, els ajustos previs reconeguts directament en el patrimoni net s'han de tractar de la mateixa manera que disposa l'apartat 2.5.3. d'aquesta norma.

En el cas de venda de drets preferents de subscripció i similars o de segregació per exercir-los, l'import dels drets disminueix el valor comptable dels respectius actius. L'import esmentat correspon al valor raonable o al cost dels drets, de forma consistent amb la valoració dels actius financers associats, i s'ha de determinar aplicant alguna fórmula valorativa d'acceptació general.

2.6.3. Deteriorament del valor

Com a mínim en el moment del tancament de l'exercici, s'han d'efectuar les correccions valoratives necessàries sempre que existeixi 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 semblants característiques de risc valorades col·lectivament, s'ha deteriorat com a resultat d'un esdeveniment o més que hagin ocorregut després del seu reconeixement inicial, i que ocasionin:

a) En el cas dels instruments de deute adquirits, una reducció o retard en els fluxos d'efectiu estimats futurs, que poden venir motivats per la insolvència del deutor; o

b) En el cas d'inversions en instruments de patrimoni, la falta de recuperabilitat del valor en llibres de l'actiu, evidenciada, per exemple, per un descens prolongat o significatiu en el seu valor raonable. En tot cas, es presumeix que l'instrument s'ha deteriorat davant una caiguda d'un any i mig i d'un quaranta per cent en la seva cotització, sense que s'hagi produït la recuperació del seu valor, sense perjudici que pugui ser necessari reconèixer una pèrdua per deteriorament abans que hagi transcorregut el termini esmentat o baixat la cotització en el percentatge esmentat.

La correcció valorativa per deteriorament del 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 de pèrdues i guanys i el valor raonable en el moment en què s'efectuï la valoració.

Les pèrdues acumulades reconegudes en el patrimoni net per disminució del valor raonable, sempre que existeixi una evidència objectiva de deteriorament en el valor de l'actiu, s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys.

Si en exercicis posteriors s'incrementa el valor raonable, la correcció valorativa reconeguda en exercicis anteriors reverteix amb abonament al compte de pèrdues i guanys de l'exercici. No obstant això, en cas que s'incrementi el valor raonable corresponent a un instrument de patrimoni, la correcció valorativa reconeguda en exercicis anteriors no ha de revertir amb abonament al compte de pèrdues i guanys i s'ha de registrar l'increment de valor raonable directament contra el patrimoni net.

En el cas d'instruments de patrimoni que es valorin pel seu cost, perquè no se'n pot determinar amb fiabilitat el valor raonable, la correcció valorativa per deteriorament s'ha de calcular d'acord amb el que disposa l'apartat 2.5.3 d'aquesta norma, relatiu a les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades, i no és possible la reversió de la correcció valorativa reconeguda en exercicis anteriors.

2.7. *Reclassificació d'actius financers*

L'empresa no pot reclassificar cap actiu financer inclòs inicialment en la categoria de mantinguts per negociar o a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys, a altres categories, ni d'aquestes a aquelles, excepte quan escaigui qualificar l'actiu d'inversió en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup o associades.

No es pot classificar o tenir classificat cap actiu financer en la categoria d'inversions mantingudes fins al venciment si en l'exercici a què es refereixen els comptes anuals o en els dos precedents, s'han venut o reclassificat actius inclosos en aquesta categoria per un import que no sigui insignificant en relació amb l'import total de la categoria d'inversions mantingudes fins al venciment, excepte les que corresponguin a vendes o reclassificacions:

- a) Molt pròximes al venciment, o
- b) Que s'hagin esdevingut quan l'empresa hagi cobrat la pràctica totalitat del principal, o
- c) Atribuïbles a un succés aïllat, fora del control de l'empresa, no recurrent i que raonablement no podia haver estat anticipat per l'empresa.

Quan deixi de ser apropiada la classificació d'un actiu financer com a inversió mantinguda fins al venciment, com a conseqüència d'un canvi en la intenció o en la capacitat financera de l'empresa o per la venda o reclassificació d'un import que no sigui insignificant segons el que disposa el paràgraf anterior, l'actiu esmentat, juntament amb la resta d'actius financers de la categoria d'inversions mantingudes fins al venciment, s'han de reclssificar a la categoria de disponibles per a la venda i s'han de valorar pel seu valor raonable. La diferència entre l'import pel qual figuri registrat i el seu valor raonable s'ha de reconèixer directament en el patrimoni net de l'empresa i s'han d'aplicar les regles relatives als actius disponibles per a la venda.

Si, com a conseqüència d'un canvi en la intenció o en la capacitat financera de l'empresa, o si passats dos exercicis complets des de la reclassificació d'un actiu financer de la categoria d'inversió mantinguda fins al venciment a la de disponible per a la venda, es reclassifica un actiu financer en la categoria d'inversió mantinguda fins al venciment, el valor comptable de l'actiu financer en aquesta

data s'ha de convertir en el seu nou cost amortitzat. Qualsevol pèrdua o guany procedent d'aquest actiu que prèviament s'hagi reconegut directament en el patrimoni net s'hi ha de mantenir i s'ha de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys al llarg de la vida residual de la inversió mantinguda fins al venciment utilitzant el mètode del tipus d'interès efectiu.

Quan la inversió en el patrimoni d'una empresa del grup, multigrup o associada deixi de tenir tal qualificació, la inversió que, si s'escau, es mantingui en aquesta empresa s'ha de valorar d'acord amb les regles aplicables als actius financers disponibles per a la venda.

2.8. *Interessos i dividendes rebuts d'actius financers*

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

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

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

2.9. *Baixa d'actius financers*

Conforme amb el que assenyala el Marc conceptual, en l'anàlisi de les transferències d'actius financers s'ha de tenir en compte la realitat econòmica i no només la seva forma jurídica o la denominació dels contractes.

L'empresa ha de donar de baixa un actiu financer, o una part, quan expirin o s'hagin cedit els drets contractuals sobre els fluxos d'efectiu de l'actiu financer, i és necessari que s'hagin transferit de manera substancial els riscos i beneficis inherents a la seva propietat, en circumstàncies que s'avaluen comparant l'exposició de l'empresa, abans i després de la cessió, amb la variació en els imports i en el calendari dels fluxos d'efectiu nets de l'actiu transferit. S'entén que s'han cedit de manera substancial els riscos i beneficis inherents a la propietat de l'actiu financer quan la seva exposició a aquesta variació deixi de ser significativa en relació amb la variació total del valor actual dels fluxos d'efectiu futurs nets associats amb l'actiu financer (com ara les vendes en ferm d'actius, les cessions de crèdits comercials en operacions de facturatge en què l'empresa no retingui cap risc de crèdit ni d'interès, les vendes d'actius financers amb pacte de recompra pel seu valor raonable i les titulitzacions d'actius financers en què l'empresa cedent no retingui finançaments subordinats ni concedeixi cap tipus de garantia o assumeixi algun altre tipus de risc).

Si l'empresa no ha cedit ni retingut substancialment els riscos i beneficis, l'actiu financer s'ha de donar de baixa quan no hagi retingut el control d'aquest actiu, situació que s'ha de determinar depenent de la capacitat del cessionari per transmetre l'actiu esmentat. Si l'empresa cedent manté el control de l'actiu, l'ha de continuar reconeixent per l'import a què l'empresa estigui exposada a les variacions de valor de l'actiu cedit, és a dir, per la seva implicació continuada, i ha de reconèixer un passiu associat.

Quan l'actiu financer es doni de baixa, la diferència entre la contraprestació rebuda neta dels costos de transacció atribuïbles, atès qualsevol nou actiu obtingut menys qualsevol passiu assumit, i el valor en llibres de l'actiu financer, més qualsevol import acumulat que s'hagi reconegut directament en el patrimoni net, ha de determinar el guany o la pèrdua sorgida en donar de baixa l'esmentat actiu, i ha de formar part del resultat de l'exercici en què aquesta es produeix.

Els criteris anteriors també s'han d'aplicar en les transferències d'un grup d'actius financers o d'una part.

L'empresa no ha de donar de baixa els actius financers i ha de reconèixer un passiu financer per un import igual a la contraprestació rebuda, que s'ha de tractar amb posterioritat d'acord amb el que disposa l'apartat 3 d'aquesta norma, en les cessions d'actius financers en què hagi retingut substancialment els riscos i beneficis inherents a la seva propietat, com ara en el descompte d'efectes, el facturatge amb recurs, les vendes d'actius financers amb pacte de recompra a un preu fix o al preu de venda més un interès i les titulitzacions d'actius financers en què l'empresa cedent retengui finançaments subordinats o un altre tipus de garanties que absorbeixin substancialment totes les pèrdues esperades.

3. Passius financers

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

També s'ha de classificar com un passiu financer qualsevol contracte que pugui ser o sigui liquidat amb els instruments de patrimoni propi de l'empresa, sempre que:

a) Si no és un derivat, obligui o pugui obligar a lliurar una quantitat variable dels seus instruments de patrimoni propi.

b) Si és un derivat, pugui ser o sigui liquidat mitjançant una forma diferent de l'intercanvi d'una quantitat fixa d'efectiu o d'un altre actiu financer per una quantitat fixa dels instruments de patrimoni propi de l'empresa; a aquests efectes no s'han d'incloure entre els instruments de patrimoni propi els que siguin, en si mateixos, contractes per a la futura recepció o lliurament d'instruments de patrimoni propi de l'empresa.

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

1. Dèbits i partides a pagar.
2. Passius financers mantinguts per negociar.
3. Altres passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys.

Addicionalment, els passius financers originats com a conseqüència de transferències d'actius, en què l'empresa no hagi cedit ni retingut substancialment els seus riscos i beneficis, s'han de valorar de manera consistent amb l'actiu cedit.

3.1. Dèbits i partides a pagar

En aquesta categoria s'hi han de classificar, llevat que sigui aplicable el que disposen els apartats 3.2 i 3.3 següents, els:

a) Dèbits per operacions comercials: són els passius financers que s'originen en la compra de béns i serveis per operacions de tràfic de l'empresa, i

b) Dèbits per operacions no comercials: són els passius financers que com que no són instruments derivats no tenen origen comercial.

3.1.1. Valoració inicial

Els passius financers inclosos en aquesta categoria s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable, que, llevat que hi hagi alguna evidència en contra, és el preu de la transacció, que ha d'equivaler al valor raonable de la contraprestació rebuda ajustat pels costos de transacció que els siguin directament atribuïbles.

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

3.1.2. Valoració posterior

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

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

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

3.2. Passius financers mantinguts per negociar

Els passius financers que es tinguin per negociar s'han de valorar d'acord amb el que disposa el present apartat.

Es considera que un passiu financer es posseeix per negociar quan:

a) S'emeti principalment amb el propòsit de readquirir-lo en el curt termini (per exemple, obligacions i altres valors negociables emesos cotitzats que l'empresa pugui comprar en el curt termini en funció dels canvis de valor).

b) Formi part d'una cartera d'instruments financers identificats i gestionats conjuntament de la qual existeixin evidències d'actuacions recents per obtenir guanys en el curt termini, o

c) Sigui un instrument financer derivat, sempre que no sigui un contracte de garantia financera ni hagi estat designat com a instrument de cobertura.

El fet que un passiu financer s'utilitzi per finançar activitats de negociació no implica per si mateix la inclusió en aquesta categoria.

Valoració inicial i posterior

En la valoració dels passius financers inclosos en aquesta categoria s'hi han d'aplicar els criteris assenyals a l'apartat 2.3 d'aquesta norma.

3.3. *Altres passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys*

En aquesta categoria s'han d'incloure els passius financers híbrids a què fa referència l'últim paràgraf de l'apartat 5.1 d'aquesta norma.

També s'hi poden incloure els passius financers que designi l'empresa en el moment del reconeixement inicial per a la inclusió en aquesta categoria. Aquesta designació només es pot realitzar si resulta en una informació més rellevant, atès que:

a) S'eliminen o es redueixen de manera significativa inconsistències en el reconeixement o valoració (també denominades asimetries comptables) que en un altre cas sorgirien per la valoració d'actius o passius o pel reconeixement de les pèrdues o guanys d'aquests amb diferents criteris.

b) Un grup de passius financers o d'actius i passius financers es gestioni i el seu rendiment s'avalui sobre la base del seu valor raonable d'acord amb una estratègia de gestió del risc o d'inversió documentada i es faciliti informació del grup també sobre la base del valor raonable al personal clau de la direcció segons defineix la norma 15a d'elaboració dels comptes anuals.

En la memòria s'ha d'informar sobre l'ús d'aquesta opció.

Valoració inicial i posterior

En la valoració dels passius financers inclosos en aquesta categoria s'hi han d'aplicar els criteris que assenyalava l'apartat 2.3 d'aquesta norma.

3.4. *Reclassificació de passius financers*

L'empresa no pot reclassificar cap passiu financer inclòs inicialment en la categoria de mantinguts per negociar o a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys a altres categories, ni d'aquestes a aquelles.

3.5. *Baixa de passius financers*

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

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

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

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

A aquests efectes, les condicions dels contractes s'han de considerar substancialment diferents quan el valor actual dels fluxos d'efectiu del nou passiu financer, incloses les comissions netes cobrades o pagades, sigui dife-

rent, almenys en un deu per cent del valor actual dels fluxos d'efectiu romanents del passiu financer original, actualitzats els dos al tipus d'interès efectiu d'aquest.

4. *Instruments de patrimoni propi*

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

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

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

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

5. *Casos particulars*

5.1. *Instruments financers híbrids*

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

L'empresa ha de reconèixer, valorar i presentar per separat el contracte principal i el derivat implícit, quan es donin simultàniament les circumstàncies següents:

a) Les característiques i riscos econòmics inherents al derivat implícit no estan estretament relacionats amb els del contracte principal.

b) Un instrument independent amb les mateixes condicions que les del derivat implícit compliria la definició d'instrument derivat.

c) L'instrument híbrid no es valora pel seu valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys.

El derivat implícit s'ha de tractar comptablement com un instrument financer derivat i el contracte principal s'ha de comptabilitzar segons la seva naturalesa. Aquesta avaluació només s'ha de realitzar en el moment del reconeixement inicial, llevat que s'hagi produït una variació en els termes del contracte que modifiquin de forma significativa els fluxos d'efectiu que s'han de produir, cas en què s'ha de fer una nova avaluació.

Si l'empresa no pot determinar amb fiabilitat el valor raonable del derivat implícit, aquest ha de ser la diferència entre el valor raonable de l'instrument híbrid i el del contracte principal, si tots dos poden ser determinats amb fiabilitat.

Si l'empresa no és capaç de valorar el derivat implícit de forma separada o no pot determinar amb fiabilitat el seu valor raonable, ja sigui en el moment que l'adquireixi o en una data posterior, a efectes comptables ha de tractar l'instrument financer híbrid en el seu conjunt com un actiu financer o un passiu financer inclòs en la categoria d'altres actius (o passius) financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys. S'ha d'aplicar aquest mateix criteri quan l'empresa opti, en el moment

del seu reconeixement inicial, per valorar l'instrument financer híbrid a valor raonable.

5.2. *Instruments financers compostos*

Un instrument financer compost és un instrument financer no derivat que inclou components de passiu i de patrimoni simultàniament.

Si l'empresa ha emès un instrument financer compost, ha de reconèixer, valorar i presentar per separat els seus components.

L'empresa ha de distribuir el valor en llibres inicial d'acord amb els criteris següents que, tret d'error, no ha de ser objecte de revisió posteriorment:

a) Ha d'assignar al component de passiu el valor raonable d'un passiu similar que no porti associat el component de patrimoni.

b) Ha d'assignar al component de patrimoni la diferència entre l'import inicial i el valor assignat al component de passiu.

c) En la mateixa proporció ha de distribuir els costos de transacció.

5.3 Derivats que tinguin com a subjacent inversions en instruments de patrimoni no cotitzats el valor raonable dels quals no pugui ser determinat amb fiabilitat

Els derivats que estiguin vinculats i es liquidin mitjançant el lliurament d'instruments de patrimoni no cotitzats el valor raonable dels quals no pot ser determinat amb fiabilitat, s'han de valorar pel seu cost menys, si s'escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament.

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

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

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

5.5. *Contractes de garantia financera*

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

Aquests contractes s'han de valorar inicialment pel seu valor raonable, que, llevat que hi hagi alguna evidència en contra, és igual a la prima rebuda més, si s'escau, el valor actual de les primes a rebre.

Amb posterioritat al reconeixement inicial, i llevat que en el moment esmentat s'hagin classificat com altres passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys o se'ls apliqui el que disposa l'apartat 2.9 d'aquesta norma per sorgir en la cessió d'actius financers que no compleixin els requisits per a la seva baixa de

balanç, s'han de valorar pel més gran dels imports següents:

a) El que resulti d'acord amb el que disposa la norma relativa a provisions i contingències.

b) L'inicialment reconegut menys, quan escaigui, la part d'aquest que s'imputa al compte de pèrdues i guanys perquè correspon a ingressos meritats.

5.6. *Fiances lliurades i rebudes*

En les fiances lliurades o rebudes per arrendaments operatius o per prestació de serveis, la diferència entre el seu valor raonable i l'import desemborsat (deguda, per exemple, al fet que la fiança és a llarg termini i no està remunerada) es considera un pagament o cobrament anticipat per l'arrendament o la prestació del servei, que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys durant el període de l'arrendament, d'acord amb el que assenyala l'apartat 2 de la norma sobre arrendaments i altres operacions de naturalesa similar, o durant el període en què es presti el servei, d'acord amb la norma sobre ingressos per vendes i prestació de serveis.

Quan s'estimi el valor raonable de les fiances, s'ha de prendre com a període romanent el termini contractual mínim compromès durant el qual no es pugui tornar el seu import, sense prendre en consideració el comportament estadístic de devolució.

Quan la fiança sigui a curt termini, no cal fer el descompte de fluxos d'efectiu si el seu efecte no és significatiu.

6. *Cobertures comptables*

Mitjançant una operació de cobertura, un o diversos instruments financers, anomenats instruments de cobertura, són designats per cobrir un risc específicament identificat que pot tenir impacte en el compte de pèrdues i guanys, com a conseqüència de variacions en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu d'una o diverses partides cobertes.

Una cobertura comptable suposa que, quan es compleixin determinats requisits, els instruments de cobertura i les partides cobertes s'han de registrar aplicant els criteris específics recollits en aquest apartat.

Amb caràcter general, els instruments que es poden designar com a instruments de cobertura són els derivats el valor raonable o fluxos d'efectiu futurs dels quals compensin les variacions en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu futurs de partides que compleixin els requisits perquè es puguin qualificar de partides cobertes.

En el cas de cobertures de tipus de canvi, també es poden qualificar d'instruments de cobertura, actius financers i passius financers diferents dels derivats.

Poden tenir la qualificació de partides cobertes els actius i passius reconeguts, els compromisos en ferm no reconeguts, les transaccions previstes altament probables i les inversions netes en un negoci a l'estranger, que exposin l'empresa a riscos específicament identificats de variacions en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu. En cap cas es pot considerar partida coberta una posició neta d'actius i passius.

Totes les cobertures comptables requereixen en el moment inicial una designació formal i una documentació de la relació de cobertura. A més, la cobertura ha de ser altament eficaç. Una cobertura es considera altament eficaç si, a l'inici i durant la seva vida, l'empresa pot esperar, prospectivament, 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, i que, retrospectivament, els resultats de la cobertura hagin oscil·lat dins d'un rang de variació del vuitanta al cent vint-i-cinc per cent respecte del resultat de la partida coberta.

Als efectes del seu registre i valoració, les operacions de cobertura s'han de classificar en les categories següents:

a) Cobertura del valor raonable: cobreix l'exposició als canvis en el valor raonable d'actius o passius reconeguts o de compromisos en ferm encara no reconeguts, o d'una part concreta d'aquests, atribuïble a un risc en particular que pugui afectar el compte de pèrdues i guanys (per exemple, la contractació d'una permuta financera per cobrir el risc d'un finançament a tipus d'interès fix). Els canvis de valor de l'instrument de cobertura i de la partida coberta atribuïbles al risc cobert s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys.

b) Cobertura dels fluxos d'efectiu: cobreix l'exposició a la variació dels fluxos d'efectiu que s'atribueixi a un risc concret associat a actius o passius reconeguts o a una transacció prevista altament probable, sempre que pugui afectar el compte de pèrdues i guanys (per exemple, la cobertura del risc de tipus de canvi relacionat amb compres i vendes previstes d'immobilitzats materials, béns i serveis en moneda estrangera o la contractació d'una permuta financera per cobrir el risc d'un finançament a tipus d'interès variable). La cobertura del risc de tipus de canvi d'un compromís en ferm pot ser comptabilitzada com una cobertura dels fluxos d'efectiu. La part del guany o la pèrdua de l'instrument de cobertura que s'hagi determinat com a cobertura eficaç s'ha de reconèixer transitòriament en el patrimoni net, i s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en l'exercici o exercicis en què l'operació coberta prevista afecti el resultat, llevat que la cobertura correspongui a una transacció prevista que acabi en el reconeixement d'un actiu o passiu no financer, cas en què els imports registrats en el patrimoni net s'han d'incloure en el cost de l'actiu o passiu quan sigui adquirit o assumit.

c) Cobertura de la inversió neta en negocis a l'estranger: cobreix el risc de tipus de canvi en les inversions en societats dependents, associades, negocis conjunts i sucursals, les activitats dels quals estiguin basades o es portin a terme en una moneda funcional diferent de la de l'empresa que elabora els comptes anuals.

En les operacions de cobertura d'inversions netes en negocis conjunts que no tinguin personalitat jurídica independent i sucursals a l'estranger, els canvis de valor dels instruments de cobertura atribuïbles al risc cobert s'han de reconèixer transitòriament en el patrimoni net, amb la imputació al compte de pèrdues i guanys en l'exercici o exercicis en què es produeixi l'alienació o disposició per una altra via de la inversió neta en el negoci a l'estranger.

Les operacions de cobertura d'inversions netes en negocis a l'estranger en societats dependents, multigrup i associades s'han de tractar com a cobertures de valor raonable pel component de tipus de canvi.

La inversió neta en un negoci a l'estranger està composta, a més de la participació en el patrimoni net, per qualsevol partida monetària per cobrar o pagar, la liquidació de la qual no està prevista ni és probable que es produeixi en un futur previsible, excloses les partides de caràcter comercial.

Els instruments de cobertura s'han de valorar i registrar d'acord amb la seva naturalesa en la mesura que no siguin, o deixin de ser, cobertures eficaces.

10a Existències

1. Valoració inicial

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

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

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

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

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

1.1. Preu d'adquisició

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

1.2. Cost de producció

El cost de producció s'ha de determinar afegint al preu d'adquisició de les primeres matèries i altres matèries consumibles els costos directament imputables al producte. També s'hi ha d'afegir la part que raonablement correspongui dels costos indirectament imputables als productes de què es tracti, en la mesura que aquests costos corresponguin al període de fabricació, elaboració o construcció, en què s'hagi incorregut en ubicar-los per vendre'ls i es basin en el nivell d'utilització de la capacitat normal de treball dels mitjans de producció.

1.3. Mètodes d'assignació de valor

Quan es tracti d'assignar valor a béns concrets que formen part d'un inventari de béns intercanviables entre si, s'ha d'adoptar amb caràcter general el mètode del preu mitjà o cost mitjà ponderat. El mètode FIFO és acceptable i es pot adoptar si l'empresa ho considera més convenient per a la seva gestió. S'ha d'utilitzar un únic mètode d'assignació de valor per a totes les existències que tinguin una naturalesa i ús similars.

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

1.4. Cost de les existències en la prestació de serveis

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

2. Valoració posterior

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

En el cas de les primeres matèries i altres matèries consumibles en el procés de producció, no s'ha de realitzar correcció valorativa sempre que s'espera que els pro-

ductes acabats als quals s'incorporin siguin venuts per damunt del cost. Quan escaigui realitzar correcció valorativa, el preu de reposició de les primeres matèries i altres matèries consumibles pot ser la millor mesura disponible del seu valor net realitzable.

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

Si les circumstàncies que van causar la correcció del valor de les existències haguessin deixat d'existir, l'import de la correcció ha de ser objecte de reversió i s'ha de reconèixer com un ingrés en el compte de pèrdues i guanys.

11a Moneda estrangera

1. Transaccions en moneda estrangera

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

La moneda funcional és la moneda de l'entorn econòmic principal en què opera l'empresa. Es presumeix, llevat de prova en contra, que la moneda funcional de les empreses domiciliades a Espanya és l'euro.

Als efectes d'aquesta norma, els elements patrimonials es diferencien, segons la seva consideració, en:

a) Partides monetàries: són l'efectiu, així com els actius i passius que s'hagin de rebre o pagar amb una quantitat determinada o determinable d'unitats monetàries. S'hi inclouen, entre altres, els préstecs i partides a cobrar, els debèits i partides a pagar i les inversions en valors representatius de deute que compleixin els requisits anteriors.

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

1.1. Valoració inicial

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

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

1.2. Valoració posterior

1.2.1. Partides monetàries

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

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

En el cas particular dels actius financers de caràcter monetari classificats com a disponibles per a la venda, la determinació de les diferències de canvi produïdes per la variació del tipus de canvi entre la data de la transacció i la data del tancament de l'exercici s'ha de dur a terme com si els esmentats actius es valoressin al cost amortitzat en la moneda estrangera, de manera que les diferències de canvi han de ser les resultants de les variacions en l'esmentat cost amortitzat com a conseqüència de les variacions en els tipus de canvi, independentment del seu valor raonable. Les diferències de canvi així calculades s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què sorgeixin, mentre que els altres canvis en l'import en llibres d'aquests actius financers s'han de reconèixer directament en el patrimoni net d'acord amb el que disposa l'apartat 2.6.2 de la norma relativa a instruments financers.

1.2.2. Partides no monetàries

1.2.2.1. Partides no monetàries valorades a cost històric

Es valoren aplicant el tipus de canvi de la data de la transacció.

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

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

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

No obstant això, si es tracta d'empreses estrangeres que estiguin afectades per altes taxes d'inflació, els esmentats valors a considerar han de resultar d'estats financers ajustats, amb caràcter previ a la seva conversió. Els ajustos s'han de realitzar d'acord amb els criteris inclosos sobre «Ajustos per altes taxes d'inflació» en les Normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats, que despleguen el Codi de comerç.

Es considera que existeixen altes taxes d'inflació quan es donen determinades característiques en l'entorn econòmic d'un país, entre les quals s'inclouen, de forma no exhaustiva, les següents:

a) La taxa acumulativa d'inflació en tres anys sobrepassi el 100% o s'hi approximi.

b) La població en general prefereixi conservar la seva riquesa en actius no monetaris o en una altra moneda estrangera estable.

c) Les quantitats monetàries s'acostumin a referenciar en termes d'una altra moneda estrangera estable, de manera que els preus fins i tot es poden establir en una altra moneda.

d) Les vendes i compres a crèdit tinguin lloc a preus que compensin la pèrdua de poder adquisitiu esperada durant l'ajornament, fins i tot quan el període és curt, o

e) Els tipus d'interès, salaris i preus es lliguin a l'evolució d'un índex de preus.

1.2.2.2. Partides no monetàries valorades a valor raonable

Es valoren aplicant el tipus de canvi de la data de determinació del valor raonable.

Quan es reconeixin directament en el patrimoni net les pèrdues o guanys derivats de canvis en la valoració d'una partida no monetària, com ara les inversions en instruments de patrimoni classificats com a actius financers disponibles per a la venda, qualsevol diferència de canvi, inclosa en aquestes pèrdues o guanys, també s'ha de reconèixer directament en el patrimoni net. Per contra, quan les pèrdues o guanys derivats de canvis en la valoració d'una partida no monetària es reconeixin en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici, com ara les inversions en instruments de patrimoni classificades com a actius financers mantinguts per negociar o en altres actius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys, qualsevol diferència de canvi, inclosa en aquestes pèrdues o guanys, també s'ha de reconèixer en el resultat de l'exercici.

2. Conversió dels comptes anuals a la moneda de presentació

La moneda de presentació és la moneda en què es formulen els comptes anuals, és a dir, l'euro.

Excepcionalment, quan la moneda o monedes funcionals d'una empresa espanyola siguin diferents de l'euro, la conversió dels seus comptes anuals a la moneda de presentació s'ha de realitzar aplicant els criteris establerts sobre «Conversió d'estats financers en moneda funcional diferent de la moneda de presentació» en les Normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats, que despleguen el Codi de comerç.

Les diferències de conversió s'han de registrar directament en el patrimoni net.

Quan una empresa espanyola sigui particip en actius o explotacions a l'estranger controlats conjuntament segons es defineixen en la norma relativa a negocis conjunts, i la moneda funcional d'aquests negocis no sigui l'euro, s'han de seguir els procediments de conversió a moneda de presentació indicats anteriorment. Per als negocis conjunts que s'integrin en els comptes anuals del particip, les transaccions en moneda estrangera realitzades pels esmentats negocis s'han de convertir a moneda funcional aplicant les regles que conté l'apartat primer d'aquesta mateixa norma. Aquests mateixos criteris són aplicables a les sucursals de l'empresa a l'estranger.

12a Impost sobre el valor afegit (IVA), impost general indirecte canari (IGIC) i altres impostos indirectes

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

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

L'IVA repercutit no ha de formar part de l'ingrés derivat de les operacions gravades pel dit impost o de l'import net obtingut en l'alienació o disposició per una altra via en el cas de baixa en comptes d'actius no corrents.

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

Les regles sobre l'IVA repercutit són aplicables, si s'escau, a l'IGIC i a qualsevol altre impost indirecte que gravi

les operacions realitzades per l'empresa i que sigui rebut per compte de la hisenda pública. Tanmateix, s'han de comptabilitzar com a despeses i, per tant, no redueixen la xifra de negocis, els tributs que per determinar la quota a ingressar prenguin com a referència la xifra de negocis o una altra magnitud relacionada, però el fet imposable dels quals no sigui l'operació per la qual es transmeten els actius o es presten els serveis.

13a Impostos sobre beneficis

Els impostos sobre el benefici a què es refereix aquesta norma són aquells impostos directes, ja siguin nacionals o estrangers, que es liquiden a partir d'un resultat empresarial calculat d'acord amb les normes fiscals que siguin aplicables.

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

1. Actius i passius per impost corrent

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

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

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

En les jurisdiccions que permetin la devolució de quotes satisfetes en exercicis anteriors a causa d'una pèrdua fiscal en l'exercici present, l'impost corrent és la quota d'exercicis anteriors que recupera l'empresa com a conseqüència de les liquidacions fiscals de l'impost o impostos sobre el benefici relatives a l'exercici. En aquests casos, l'import a cobrar per la devolució de quotes satisfetes en exercicis anteriors s'ha de reconèixer com un actiu per impost corrent.

2. Actius i passius per impost diferit

2.1. Diferències temporànies

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

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

Les diferències temporànies es produeixen:

a) Normalment, per l'existència de diferències temporals entre la base imposable i el resultat comptable

abans d'impostos, que té l'origen en els diferents criteris temporals d'imputació utilitzats per determinar les dues magnituds i que, per tant, reverteixen en períodes subsegüents.

b) En altres casos, com ara:

— En els ingressos i despeses registrats directament en el patrimoni net que no es computen en la base imposable, incloses les variacions de valor dels actius i passius, sempre que les variacions esmentades difereixin de les atribuïdes a efectes fiscals;

— En una combinació de negocis, quan els elements patrimonials es registren per un valor comptable que difereix del valor atribuït a efectes fiscals; i

— En el reconeixement inicial d'un element, que no procedeixi d'una combinació de negocis, si el seu valor comptable difereix de l'atribuït a efectes fiscals.

Les diferències temporàries es classifiquen en:

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

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

2.2. Passius per impost diferit

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

a) Del reconeixement inicial d'un fons de comerç. Tanmateix, els passius per impost diferit relacionats amb un fons de comerç s'han de registrar sempre que no hagin sorgit del seu reconeixement inicial.

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

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

2.3. Actius per impost diferit

D'acord amb el principi de prudència, només s'han de reconèixer actius per impost diferit en la mesura que resulti probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs que permetin l'aplicació d'aquests actius.

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

a) Per les diferències temporàries deduïbles;

b) Pel dret a compensar en exercicis posteriors les pèrdues fiscals;

c) Per les deduccions i altres avantatges fiscals no utilitzats, que quedin pendents d'aplicar fiscalment.

Sense perjudici del que s'ha indicat abans, s'han de tenir en compte les excepcions següents:

a) Quan la diferència temporària deduïble hagi sorgit pel reconeixement inicial d'un actiu o passiu en una transacció que no sigui una combinació de negocis i que, a més, no va afectar ni el resultat comptable ni la base imposable de l'impost, no s'ha de reconèixer un actiu per impost diferit.

b) Quan la diferència temporària deduïble hagi sorgit per inversions en empreses dependents, associades o negocis conjunts, només s'ha de reconèixer un actiu per

impost diferit si s'espera que la diferència esmentada reverteixi en un futur previsible i sigui probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs en una quantia suficient.

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

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

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

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

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

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

4. Despesa (ingrés) per impost sobre beneficis

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

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

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

Tant la despesa o l'ingrés per impost corrent com diferit s'han d'inscriure en el compte de pèrdues i guanys. No obstant això, en els casos següents els actius i passius per impost corrent i diferit tenen com a contrapartida les que a continuació s'indiquen:

a) Si es relacionen amb una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net, s'han de reconèixer amb càrrec o abonament a la partida esmentada.

b) Si han sorgit a causa d'una combinació de negocis, s'han de reconèixer amb càrrec o abonament al fons de comerç o com ajust a l'excés que suposi la participació de l'empresa adquirent en el valor raonable net dels actius i passius identificables de l'empresa adquirida, sobre el cost de la combinació.

Quan la modificació de la legislació tributària o l'evolució de la situació econòmica de l'empresa hagin donat lloc a una variació en l'import dels passius i actius per

impost diferit, els ajustos esmentats constitueixen un ingrés o despesa, segons que correspongui, per impost diferit, en el compte de pèrdues i guanys, excepte en la mesura que es relacionin amb partides que per aplicació de les normes d'aquest Pla general de comptabilitat van haver de ser prèviament carregades o abonades directament a patrimoni net, cas en què s'hi han d'imputar directament.

En el cas de combinacions de negocis, quan en la comptabilització inicial de la combinació no es van reconèixer separatament actius per impost diferit de l'empresa adquirida, perquè no complien els criteris de reconeixement, i posteriorment pertoqui reconèixer els actius esmentats, a més dels ajustos indicats en el paràgraf anterior, s'ha de reduir, si s'escau, l'import en llibres del fons de comerç fins a l'import que hauria estat comptabilitzat si s'hagués reconegut en la data d'adquisició l'esmentat actiu per impost diferit. La reducció de l'import en llibres del fons de comerç ha de constar com una despesa en el compte de pèrdues i guanys.

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

a) Els imports que resultin d'aplicar el tipus de gravamen apropiat a l'import de cadascuna de les diferències indicades, reconegudes o aplicades en l'exercici, i a les bases imposables negatives a compensar en exercicis posteriors, reconegudes o aplicades en l'exercici;

b) Els imports de les deduccions i altres avantatges fiscals pendents d'aplicar en exercicis posteriors, reconeguts o aplicats en l'exercici, així com, si s'escau, pel reconeixement i imputació al compte de pèrdues i guanys de l'ingrés directament imputat al patrimoni net que pugui resultar de la comptabilització d'aquelles deduccions i altres avantatges fiscals en la quota de l'impost que tinguin una naturalesa econòmica assimilable a les subvencions;

c) Els imports derivats de qualsevol ajust valoratiu dels passius o actius per impost diferit, normalment per canvis en els tipus de gravamen o de les circumstàncies que afecten l'eliminació o el reconeixement posteriors dels dits passius o actius.

També en aquest cas particular, la despesa (ingrés) total per l'impost sobre beneficis comprèn la part relativa a l'impost corrent i la part corresponent a l'impost diferit calculat d'acord amb el que s'ha expressat en aquest cas.

5. *Empresaris individuals*

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

14a Ingressos per vendes i prestació de serveis

1. *Aspectes comuns*

Els ingressos procedents de la venda de béns i de la prestació de serveis s'han de valorar pel valor raonable de la contrapartida, rebuda o per rebre, que en deriva, el qual, tret que hi hagi alguna evidència en contra, és el preu acordat per als béns o serveis esmentats, un cop deduït: l'import de qualsevol descompte, rebaixa en el preu o altres partides similars que l'empresa pugui concedir, així com els interessos incorporats al nominal dels crèdits. No obstant això, s'hi poden incloure els interessos incorporats als crèdits comercials amb venciment no

superior a un any que no tinguin un tipus d'interès contractual, quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

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

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

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

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

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

2. *Ingressos per vendes*

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

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

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

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

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

e) Els costos incorreguts o a incórrer en la transacció poden ser valorats amb fiabilitat.

3. *Ingressos per prestació de serveis*

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

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

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

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

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

d) Els costos ja incorreguts en la prestació, així com els que queden per incórrer fins a completar-la, poden ser valorats amb fiabilitat.

L'empresa ha de revisar i, si és necessari, modificar les estimacions de l'ingrés per rebre, a mesura que el servei es presti. La necessitat d'aquestes revisions no

indica, necessàriament, que el desenllaç o resultat de l'operació de prestació de serveis no pugui ser estimat amb fiabilitat.

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

15a Provisions i contingències

1. *Reconeixement*

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

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

2. *Valoració*

D'acord amb la informació disponible en cada moment, les provisions s'han de valorar en la data de tancament de l'exercici, pel valor actual de la millor estimació possible de l'import necessari per cancel·lar o transferir a un tercer l'obligació, i s'han de registrar els ajustos que sorgeixin per l'actualització de la provisió com una despesa financera conforme es meritin. 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.

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

16a Passius per retribucions a llarg termini al personal

Tenen la consideració de retribucions a llarg termini al personal, les prestacions postocupació, com ara pensions i altres prestacions per jubilació o retir, així com qualsevol altra prestació a llarg termini que suposi una compensació econòmica a satisfer amb caràcter diferit, respecte al moment en què es presta el servei. No són objecte d'aquesta norma les retribucions basades en instruments de patrimoni a què es refereix la norma següent.

1. *Retribucions a llarg termini d'aportació definida*

Les retribucions a llarg termini al personal tenen el caràcter d'aportació definida quan consisteixin en contribucions de caràcter predeterminat a una entitat separada —com pot ser una entitat asseguradora o un pla de pensions—, sempre que l'empresa no tingui l'obligació legal, contractual o implícita de realitzar contribucions addicionals si l'entitat separada no pot atendre els compromisos assumits.

Les contribucions a realitzar per retribucions d'aportació definida han de donar lloc a un passiu per retribucions

a llarg termini al personal quan, en el moment del tancament de l'exercici, figurin contribucions meritades no satisfetes.

2. *Retribucions a llarg termini de prestació definida*

Les retribucions a llarg termini al personal que no tinguin el caràcter d'aportació definida s'han de considerar de prestació definida. En aquest cas, l'import a reconèixer com a provisió per retribucions al personal a llarg termini és la diferència entre el valor actual de les retribucions compromeses i el valor raonable dels eventuais actius afectes als compromisos amb què s'han de liquidar les obligacions. Així mateix, si s'escau, s'ha de minorar en l'import procedent de costos per serveis passats encara no reconeguts en els termes indicats en aquesta norma. Totes les variacions en els imports anteriors que es produeixin en l'exercici s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys, llevat d'aquelles que, d'acord amb el que assenyalen els paràgrafs següents, s'hagin d'imputar directament en el patrimoni net.

Si de l'aplicació del paràgraf anterior sorgeix un actiu, la seva valoració no pot superar el valor actual de les prestacions econòmiques que poden retornar a l'empresa en forma de reemborsaments directes o en forma de contribucions futures menors, més, si s'escau, la part pendent d'imputar a resultats de costos per serveis passats. Qualsevol ajust que correspongui realitzar per aquest límit en la valoració de l'actiu, vinculat a retribucions postocupació, s'ha d'imputar directament a patrimoni net, i s'ha de reconèixer com a reserves.

Per estimar l'import del valor actual de les retribucions compromeses de prestació definida s'han d'utilitzar mètodes actuarials de càlcul i hipòtesis financeres i actuàries no esbiaixades i compatibles entre si.

S'entenen per actius afectes, incloses les pòlisses d'assegurança, els que no siguin propietat de l'empresa sinó d'un tercer separat legalment i que només estiguin disponibles per a la liquidació de les retribucions als empleats. Aquests actius no poden retornar a l'empresa excepte quan els actius romanents per complir totes les obligacions siguin suficients. Quan es tracti de pòlisses d'assegurances, l'entitat asseguradora no ha de ser una part vinculada de l'empresa segons defineix la norma 15a d'elaboració de comptes anuals. Quan els actius els posseeixi un fons de prestacions a llarg termini per als empleats, no poden ser instruments financers intransferibles emesos per l'empresa.

La variació en el càlcul del valor actual de les retribucions postocupació compromeses o, si s'escau, de l'actiu afecte, en la data de tancament de l'exercici, deguda a pèrdues i guanys actuàries s'ha d'imputar en l'exercici en què sorgeixi, directament en el patrimoni net, i es reconeix com a reserves. A aquests efectes, les pèrdues i guanys actuàries són exclusivament les variacions que es produeixen com a conseqüència de canvis en les hipòtesis actuàries o de diferències entre els càlculs previs realitzats sobre la base de les hipòtesis actuàries utilitzades i els successos efectivament ocorreguts.

Si l'empresa pot exigir a una entitat asseguradora el pagament d'una part o de la totalitat del desemborsament exigint per cancel·lar una obligació per prestació definida, i és pràcticament cert que l'esmentada entitat asseguradora ha de reemborsar algun o tots els desemborsaments exigits per cancel·lar l'obligació esmentada, però la pòlissa d'assegurança no compleix les condicions per ser un actiu afecte, l'empresa ha de reconèixer el seu dret al reemborsament en l'actiu que, en els altres aspectes, s'ha de tractar com un actiu afecte. En particular, aquest dret s'ha de valorar pel seu valor raonable.

Els costos per serveis passats sorgits per l'establiment d'un pla de retribucions a llarg termini de prestació definida postocupació o per una millora en les condicions

d'aquest, s'han de reconèixer com a despesa i s'han d'imputar al compte de pèrdues i guanys de la manera següent:

a) Si es tracta de drets irrevocables, la despesa s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys de forma immediata.

b) Si es tracta de drets revocables, la despesa s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys de forma lineal en el període mitjà que resta fins que els drets per serveis passats siguin irrevocables. No obstant això, si d'acord amb el que disposa aquesta norma sorgís un actiu, els drets revocables s'han d'imputar al compte de pèrdues i guanys de forma immediata, llevat que es produeixi una reducció en el valor actual de les prestacions econòmiques que poden retornar a l'empresa en forma de reemborsaments directes o en forma de contribucions futures menors, cas en què s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys de forma immediata l'excés sobre tal reducció.

Els costos per serveis passats sorgits en qualsevol altre tipus de retribució a llarg termini al personal s'han de reconèixer immediatament com a despeses en el compte de pèrdues i guanys pel seu valor actual.

17a Transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni

Tenen la consideració de transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni les que, a canvi de rebre béns o serveis, inclosos els serveis prestats pels empleats, siguin liquidades per l'empresa amb instruments de patrimoni propi o amb un import que estigui basat en el valor d'instruments de patrimoni propi, com ara opcions sobre accions o drets sobre la revaloració de les accions.

1. Reconeixement

L'empresa ha de reconèixer, d'una banda, els béns o serveis rebuts com un actiu o com una despesa atenent la seva naturalesa, en el moment d'obtenir-los i, d'altra, el corresponent increment en el patrimoni net si la transacció es liquida amb instruments de patrimoni, o el corresponent passiu si la transacció es liquida amb un import que estigui basat en el valor d'instruments de patrimoni.

Si l'empresa té l'opció de fer el pagament amb instruments de patrimoni o en efectiu, ha de reconèixer un passiu en la mesura que l'empresa hagi incorregut en una obligació present de liquidar en efectiu o amb altres actius; en cas contrari, ha de reconèixer una partida de patrimoni net. Si l'opció correspon al prestador o proveïdor de béns o serveis, l'empresa ha de registrar un instrument financer compost, que ha d'incloure un component de passiu, pel dret de l'altra part a exigir el pagament en efectiu, i un component de patrimoni net, pel dret a rebre la remuneració amb instruments de patrimoni propi.

En les transaccions en què sigui necessari completar un determinat període de serveis, el reconeixement s'ha d'efectuar a mesura que aquests serveis siguin prestats al llarg del període esmentat.

2. Valoració

En les transaccions amb els empleats que es liquidin amb instruments de patrimoni, tant els serveis prestats com l'increment en el patrimoni net a reconèixer s'han de valorar pel valor raonable dels instruments de patrimoni cedits, referit a la data de l'acord de concessió.

Les transaccions liquidades amb instruments de patrimoni que tinguin com a contrapartida béns o serveis diferents dels prestats pels empleats s'han de valorar, si es pot estimar amb fiabilitat, pel valor raonable dels béns o serveis en la data en què es reben. Si el valor raonable dels béns o serveis rebuts no es pot estimar amb fiabilitat, els béns o serveis rebuts i l'increment en el patrimoni net

s'han de valorar al valor raonable dels instruments de patrimoni cedits, referit a la data en què l'empresa obtingui els béns o l'altra part presti els serveis.

Una vegada reconeguts els béns i serveis rebuts, d'acord amb el que estableixen els paràgrafs anteriors, així com el corresponent increment en el patrimoni net, no s'han de fer ajustos addicionals al patrimoni net després de la data d'irrevocabilitat.

En les transaccions que es liquidin en efectiu, els béns o serveis rebuts i el passiu a reconèixer s'han de valorar al valor raonable del passiu, referit a la data en què es compleixin els requisits per al seu reconeixement.

Posteriorment, i fins a la seva liquidació, el passiu corresponent s'ha de valorar, pel seu valor raonable en la data de tancament de cada exercici, i s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys qualsevol canvi de valoració esdevingut durant l'exercici.

18a Subvencions, donacions i llegats rebuts

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

1.1. Reconeixement

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

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

1.2. Valoració

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

1.3. Criteris d'imputació a resultats

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

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

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

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

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

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

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

— Existències que no s'obtinguin com a conseqüència d'un ràpel comercial: s'han d'imputar com a ingressos de l'exercici en què se'n produeixi l'alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.

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

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

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

En tot cas s'han de considerar de naturalesa irreversible les correccions valoratives per deteriorament dels elements en la part en què aquests hagin estat finançats gratuïtament.

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

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

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

19a Combinacions de negocis

1. Àmbit i normes d'aplicació

La present norma regula la forma en què les empreses han de comptabilitzar les combinacions de negocis en què participin, enteses com les operacions en què una empresa adquireix el control d'un o diversos negocis.

Als efectes d'aquesta norma, un negoci és un conjunt d'elements patrimonials constitutius d'una unitat econòmica dirigida i gestionada amb el propòsit de proporcionar un rendiment, costos més baixos o altres beneficis econòmics als seus propietaris o participis i control és el poder de dirigir les polítiques financera i d'explotació d'un negoci amb la finalitat d'obtenir beneficis econòmics de les seves activitats.

Les combinacions de negocis, en funció de la forma jurídica que s'utilitza, es poden originar com a conseqüència de:

- La fusió o escissió de diverses empreses.
- L'adquisició de tots els elements patrimonials d'una empresa o d'una part que constitueixi un o més negocis.
- L'adquisició de les accions o participacions en el capital d'una empresa, incloent les rebudes en virtut d'una aportació no dinerària en la constitució d'una societat o posterior ampliació de capital.

d) Altres operacions o successos que tenen com a resultat que una empresa, que posseeix o no prèviament participació en el capital d'una societat, adquireix el control sobre aquesta última sense realitzar una inversió.

En les combinacions de negocis a què es refereixen les lletres a) i b) anteriors, s'ha d'aplicar el mètode d'adquisició descrit a l'apartat següent d'aquesta norma. Per la seva banda, les operacions de fusió, escissió i aportació no dinerària d'un negoci, entre empreses del grup en els termes assenyalats en la norma relativa a operacions entre empreses del grup, s'han de registrar d'acord amb el que s'hi estableix.

En les combinacions de negocis a què es refereixen les lletres c) i d) anteriors, l'empresa inversora, en els seus comptes anuals individuals, ha de valorar la inversió en el patrimoni d'altres empreses del grup conforme al que per a les empreses esmentades preveu l'apartat 2.5 de la norma relativa a instruments financers. En els comptes anuals consolidats, aquestes combinacions de negocis s'han de comptabilitzar d'acord amb el que disposin les normes de consolidació aplicables.

Les empreses que s'extingeixen en la combinació de negocis han de registrar el traspàs dels actius i passius, i cancel·lar les corresponents partides d'actiu i passiu així com les partides de patrimoni net.

2. Mètode d'adquisició

El mètode d'adquisició suposa que l'empresa adquirent ha de comptabilitzar, en la data d'adquisició, els actius adquirits i els passius assumits en una combinació de negocis, així com, si s'escau, la diferència entre el valor dels esmentats actius i passius i el cost de la combinació de negocis d'acord amb el que indiquen els apartats següents. A partir de la data esmentada s'han de registrar els ingressos i despeses, així com els fluxos de tresoreria que corresponguin.

En conseqüència, l'aplicació del mètode d'adquisició requereix:

- Identificar l'empresa adquirent;
- Determinar-ne la data d'adquisició;
- Quantificar el cost de la combinació de negocis;
- Valorar els actius identificables adquirits i els passius assumits; i
- Determinar l'import del fons de comerç o de la diferència negativa.

La valoració dels actius i passius de l'empresa adquirent no s'ha de veure afectada per la combinació ni s'han de reconèixer actius o passius com a conseqüència d'aquesta valoració.

2.1. Empresa adquirent

Empresa adquirent és la que obté el control sobre el negoci o negocis adquirits. Als efectes de la present norma, es considera també empresa adquirent la part d'una empresa, constitutiva d'un negoci, que com a conseqüència de la combinació s'escindeix de l'empresa en què s'integrava i obté el control sobre un altre o altres negocis.

Quan es constitueixi una nova empresa, s'ha d'identificar com a empresa adquirent una de les empreses o negocis que participin en la combinació i que existien abans d'aquesta.

Per identificar l'empresa adquirent cal atènyer-se a la realitat econòmica i no només a la forma jurídica de la combinació de negocis. Com a regla general, es considera empresa adquirent la que lliuri una contraprestació a canvi del negoci o negocis adquirits. No obstant això, per determinar quina empresa és la que obté realment el control, també s'han de prendre en consideració, entre d'altres, els criteris següents:

- Si el valor raonable d'una de les empreses o negocis és significativament més gran que el de l'altre o altres

que intervenen en l'operació, cas en què l'empresa adquirent normalment és la de valor raonable més gran.

b) Si la combinació dona lloc al fet que la direcció d'una de les empreses que es combinen tingui la facultat de designar l'equip de direcció del negoci combinat, cas en què normalment l'empresa que designi l'equip de gestió és l'adquirent.

c) Si en la combinació de negocis participen més de dues empreses o negocis, s'han de considerar altres factors, com ara quina és l'empresa que va iniciar la combinació o si el volum d'actius, ingressos o resultats d'una de les empreses o negocis que es combinen és significativament més gran que el dels altres.

Per tant, pot succeir que, com a conseqüència de l'aplicació dels criteris anteriors, el negoci adquirit sigui el de la societat absorbent, de la beneficiària o de la que realitza l'ampliació de capital.

2.2. Data d'adquisició

La data d'adquisició és aquella en què l'empresa adquirent adquireix el control del negoci o negocis adquirits.

2.3. Cost de la combinació de negocis

El cost d'una combinació de negocis ve determinat per la suma de:

a) Els valors raonables, en la data d'adquisició, dels actius lliurats, dels passius incorreguts o assumits i dels instruments de patrimoni emesos a canvi dels negocis adquirits.

b) El valor raonable de qualsevol contraprestació addicional que depengui d'esdeveniments futurs o del compliment de certes condicions, sempre que la dita contraprestació es consideri probable i el seu valor raonable pugui ser estimat de forma fiable.

c) Qualsevol cost directament atribuïble a la combinació, com els honoraris abonats a assessors legals o altres professionals que intervinguin en l'operació.

En cap cas hi han de formar part les despeses relacionades amb l'emissió dels instruments de patrimoni o dels passius financers lliurats a canvi dels elements patrimonials adquirits, que s'han de comptabilitzar d'acord amb el que disposa la norma relativa a instruments financers.

El valor raonable de la contraprestació addicional que depengui d'esdeveniments futurs o del compliment de certes condicions s'ha d'ajustar quan, com a conseqüència de circumstàncies sobrevingudes, pertoqui modificar les estimacions dels imports, s'alteri la probabilitat d'ocurrència de la contraprestació o quan es pugui realitzar una estimació fiable del valor raonable, mentre no hagi estat possible realitzar-la amb anterioritat.

Amb caràcter general i llevat que hi hagi una valoració més fiable, el valor raonable dels instruments de patrimoni o dels passius financers emesos que es lliurin com a contraprestació en una combinació de negocis és el seu preu cotitzat, si els dits instruments estan admesos a cotització en un mercat actiu.

2.4. Reconeixement i valoració dels actius identificables adquirits i els passius assumits

En la data d'adquisició, els actius identificables adquirits i els passius assumits s'han de registrar, amb caràcter general, pel seu valor raonable sempre que el dit valor raonable pugui ser mesurat amb prou fiabilitat.

No obstant això, en la valoració i registre dels actius adquirits i passius assumits que a continuació es detallen s'han de seguir les regles indicades:

1. Els actius no corrents que es classifiquin com a mantinguts per a la venda d'acord amb el que sobre això estableix la norma corresponent a aquests actius s'han de reconèixer pel seu valor raonable menys els costos de venda.

2. Els actius i passius per impost diferit s'han de valorar per la quantitat que s'espera recuperar o pagar de l'autoritat fiscal, segons els tipus de gravamen que hagin de ser aplicables en els exercicis en què s'esperin realitzar els actius o pagar els passius, a partir de la normativa en vigor o que s'hagi aprovat i estigui pendent de publicació, en la data d'adquisició. Els actius i passius per impost diferit no s'han de descomptar, d'acord amb el que disposa la norma relativa a impostos sobre beneficis.

3. Si en la data d'adquisició el negoci adquirit manté un contracte d'arrendament operatiu en condicions favorables o desfavorables respecte a les condicions de mercat, l'empresa adquirent ha de reconèixer, respectivament, un immobilitzat intangible o una provisió.

4. Els actius i passius associats a plans de pensions de prestació definida s'han de comptabilitzar, en la data d'adquisició, pel valor actual de les retribucions compromeses menys el valor raonable dels actius afectes als compromisos amb què s'han de liquidar les obligacions.

El valor actual de les obligacions ha d'incloure en tot cas els costos dels serveis passats que procedixin de canvis en les prestacions o de la introducció d'un pla, abans de la data d'adquisició.

5. En cas que el registre d'un immobilitzat intangible identificat la valoració del qual no pugui ser calculada per referència a un mercat actiu impliqui la comptabilització d'un ingrés en el compte de pèrdues i guanys, d'acord amb el que preveu l'apartat 2.5 de la present norma, l'actiu esmentat s'ha de valorar deduït de l'import del seu valor raonable la diferència negativa inicialment calculada. Si l'import de la diferència negativa és superior al valor total de l'immobilitzat intangible, l'actiu esmentat no ha de ser registrat.

Els actius i passius reconeguts per l'empresa adquirent són els que es rebin i assumeixin com a conseqüència de l'operació en què consisteixi la combinació i compleixin la definició d'actius i passius que estableix el Marc conceptual de la comptabilitat, amb independència que alguns d'aquests actius i passius no hagin estat prèviament reconeguts en els comptes anuals de l'empresa adquirida o a la qual pertanyi el negoci adquirit per no complir els criteris de reconeixement en els comptes anuals esmentats. En cas que el negoci adquirit incorpori obligacions qualificades de contingències, l'empresa adquirent ha de reconèixer com a passiu el valor raonable d'assumir aquestes obligacions, sempre que l'esmentat valor raonable pugui ser mesurat amb prou fiabilitat.

2.5. Determinació de l'import del fons de comerç o de la diferència negativa

L'excés, en la data d'adquisició, del cost de la combinació de negocis sobre el corresponent valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits en els termes recollits en l'apartat anterior, s'ha de reconèixer com un fons de comerç. Al fons de comerç li són aplicables els criteris que conté la norma relativa a normes particulars sobre l'immobilitzat intangible.

En el supòsit excepcional que el valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits en els termes recollits en l'apartat anterior sigui superior al cost de la combinació de negocis, l'excés s'ha de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys com un ingrés.

2.6. Comptabilitat provisional

Si en la data de tancament de l'exercici en què s'ha produït la combinació de negocis no es pot concloure el procés de valoració necessari per aplicar el mètode d'adquisició, els comptes anuals s'han d'elaborar utilitzant valors provisionals.

Els valors provisionals s'han d'ajustar en el període necessari per obtenir la informació requerida per comple-

tar la comptabilització inicial. Aquest període en cap cas ha de ser superior a un any des de la data de l'adquisició.

En qualsevol cas, els ajustos als valors provisionals únicament han d'incorporar informació relativa als fets i circumstàncies que hi hauria en la data d'adquisició i que, si haguessin estat coneguts, haurien afectat els imports reconeguts en la data esmentada.

Els ajustos que es reconeixin per completar la comptabilització inicial s'han de realitzar de forma retroactiva, és a dir, de manera que els valors resultants siguin els que derivarien d'haver tingut inicialment la informació que s'incorpora. Per tant:

— Els ajustos al valor inicial dels actius i passius identificables s'han de considerar realitzats en la data d'adquisició.

— El valor del fons de comerç o de la diferència negativa s'ha de corregir, amb efectes des de la data d'adquisició, per un import igual a l'ajust que es realitza al valor inicial dels actius i passius identificables.

— La informació comparativa ha d'incorporar els ajustos.

Transcorregut el període esmentat en aquest apartat, només s'han de practicar ajustos a les valoracions inicials quan:

— Escaigui ajustar les contraprestacions addicionals que depenguin d'esdeveniments futurs o del compliment de determinades condicions, segons el que estableix l'apartat 2.3 d'aquesta norma.

— Es reconeixin actius per impost diferit no comptabilitzats prèviament conforme al que estableix l'apartat 4 de la norma relativa a impostos sobre beneficis.

— Escaigui corregir errors conforme al que estableix la norma relativa a canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables.

Les restants modificacions que es produeixin amb posterioritat s'han de reconèixer com a canvis en les estimacions conforme al que assenjala la norma relativa a canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables.

2.7. Combinacions de negocis realitzades per etapes

Les combinacions de negocis realitzades per etapes són aquelles en què l'empresa adquirent obté el control de l'adquirida mitjançant diverses transaccions independents realitzades en dates diferents.

Aquestes combinacions s'han de comptabilitzar aplicant el mètode d'adquisició amb les precisions següents:

a) En la determinació del cost de la combinació de negocis s'ha de considerar el cost de cadascuna de les transaccions individuals.

b) En cadascuna de les transaccions individuals s'ha de determinar el fons de comerç o diferència negativa conforme a l'apartat 2.5 de la present norma.

c) La diferència entre el valor raonable de la participació de l'adquirent en els elements identificables de l'empresa adquirida en cadascuna de les dates de les transaccions individuals i el seu valor raonable en la data d'adquisició s'ha de reconèixer directament en les reserves de l'empresa neta de l'efecte impositiu.

d) Si, amb anterioritat, la inversió en la participada s'ha valorat pel seu valor raonable, s'han de desfer els ajustos de valoració realitzats prèviament per deixar valorada la participació pel seu cost històric.

20a Negocis conjunts

1. Àmbit d'aplicació

Un negoci conjunt és una activitat econòmica controlada conjuntament per dues o més persones físiques o jurídiques. A aquests efectes, control conjunt és un acord

estatutari o contractual en virtut del qual dues o més persones, que en la present norma es denominen «partícips», convenen compartir el poder de dirigir les polítiques financera i d'explotació sobre una activitat econòmica amb la finalitat d'obtenir beneficis econòmics, de tal manera que les decisions estratègiques, tant financeres com d'explotació, relatives a l'activitat requereixin el consentiment unànime de tots els partícips.

2. Categories de negocis conjunts

Els negocis conjunts poden ser:

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

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

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

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

2.1. Explotacions i actius controlats de manera conjunta

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

Així mateix ha de reconèixer en el seu compte de pèrdues i guanys la part que li correspongui dels ingressos generats i de les despeses incorregudes pel negoci conjunt, així com les despeses incorregudes en relació amb la seva participació en el negoci conjunt, i que d'acord amb el que disposa aquest Pla general de comptabilitat hagin de ser imputades al compte de pèrdues i guanys.

En l'estat de canvis en el patrimoni net i estat de fluxos d'efectiu del partípic hi ha d'estar igualment integrada la part proporcional dels imports de les partides del negoci conjunt que li correspongui en funció del percentatge de participació establert en els acords assolits.

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

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

2.2. Empreses controlades de manera conjunta

El partípic ha de registrar la seva participació en una empresa controlada de manera conjunta d'acord amb el

que preveu respecte de les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades l'apartat 2.5 de la norma relativa a instruments financers.

21a Operacions entre empreses del grup

1. Abast i regla general

La present norma és aplicable a les operacions realitzades entre empreses del mateix grup, tal com aquestes queden definides en la norma 13a d'elaboració dels comptes anuals.

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

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

2. Normes particulars

2.1. Aportacions no dineràries d'un negoci

En les aportacions no dineràries a una empresa del grup en les quals l'objecte sigui un negoci, segons defineix la norma sobre combinacions de negocis, la inversió en el patrimoni en l'aportador s'ha de valorar pel valor comptable dels elements patrimonials que integren el negoci.

2.2. Operacions de fusió, escissió i aportació no dinerària d'un negoci

En les operacions de fusió, escissió i aportació no dinerària en què l'objecte sigui un negoci, segons defineix la norma sobre combinacions de negocis, s'han de seguir els criteris següents:

En les operacions entre empreses del grup en què intervingui l'empresa dominant d'aquest grup o la dominant d'un subgrup i el seu dependent, directament o indirectament, els elements constitutius del negoci adquirit s'han de valorar per l'import que correspondria a aquests, una vegada realitzada l'operació, en els comptes anuals consolidats del grup o subgrup segons les Normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats, que despleguen el Codi de comerç.

En el cas d'operacions entre altres empreses del grup, els elements patrimonials del negoci s'han de valorar segons els valors comptables existents abans de l'operació en els comptes anuals individuals.

La diferència que es pugui posar de manifest en el registre comptable per l'aplicació dels criteris anteriors s'ha de registrar en una partida de reserves.

Als efectes del que disposa aquesta norma, no es considera que les participacions en el patrimoni net d'altres empreses constitueixen en si mateixes un negoci.

22a Canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables

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

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

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

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

Sempre que es produeixin canvis de criteri comptable o esmena d'errors relatius a exercicis anteriors s'ha d'incorporar la corresponent informació en la memòria dels comptes anuals.

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

23a Fets posteriors al tancament de l'exercici

Els fets posteriors que posin de manifest condicions que ja existien en el tancament de l'exercici s'han de tenir en compte per a la formulació dels comptes anuals. Aquests fets posteriors han de motivar en els comptes anuals, en funció de la seva naturalesa, un ajust, una informació en la memòria o tots dos.

Els fets posteriors al tancament de l'exercici que posin de manifest condicions que no existien en el tancament del mateix exercici no suposen un ajust en els comptes anuals. No obstant això, quan els fets siguin de tanta importància que si no es facilités informació sobre això podria distorsionar-se la capacitat d'avaluació dels usuaris dels comptes anuals, s'ha d'incloure en la memòria informació respecte a la naturalesa del fet posterior conjuntament amb una estimació del seu efecte o, si s'escau, una manifestació sobre la impossibilitat de realitzar l'esmentada estimació.

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

TERCERA PART

COMPTE ANUALS

I. Normes d'elaboració dels comptes anuals

1a Documents que integren els comptes anuals

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

Quan es pugui formular balanç, estat de canvis en el patrimoni net i memòria en model abreujat, l'estat de fluxos d'efectiu no és obligatori.

2a Formulació de comptes anuals

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

2. Els comptes anuals han de ser formulats per l'empresari o els administradors, els qui han de respondre de la seva veracitat, en el termini màxim de tres mesos, a comptar del tancament de l'exercici. A aquests efectes, els comptes anuals han d'expressar la data en què s'hagin formulat i han de ser signats per l'empresari, per tots els socis il·limitadament responsables pels deutes socials, o per tots els administradors de la societat; si en falta la signatura d'algun, s'ha de fer expressa la indicació de la causa, a cadascun dels documents on falti.

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

4. Els comptes anuals s'han d'elaborar expressant els seus valors en euros; no obstant això, es poden expressar els valors en milers o milions d'euros quan la magnitud de les xifres ho aconselli, i s'ha d'indicar aquesta circumstància en els comptes anuals.

3a Estructura dels comptes anuals

Els comptes anuals de les societats anònimes, incloses les laborals, de les societats de responsabilitat limitada, incloses les laborals, de les societats en comandita per accions i de les societats cooperatives s'han d'adaptar al model normal. Les societats col·lectives i comanditàries simples, quan en la data de tancament de l'exercici tots els socis col·lectius siguin societats espanyoles o estrangeres, també s'han d'adaptar al model normal.

4a Comptes anuals abreujats

1. Les societats assenyalades en la norma anterior poden utilitzar els models de comptes anuals abreujats en els casos següents:

a) Balanç, estat de canvis en el patrimoni net i memòria abreujats: les societats en què, a la data de tancament de l'exercici, hi concorrin, almenys, dues de les circumstàncies següents:

— Que el total de les partides de l'actiu no superi els dos milions vuit-cents cinquanta mil euros. A aquests efectes, s'entén per total actiu el total que figura en el model del balanç.

— Que l'import net de la seva xifra anual de negocis no superi els cinc milions set-cents mil euros.

— Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no sigui superior a 50.

b) Compte de pèrdues i guanys abreujat: les societats en què, en la data de tancament de l'exercici, hi concorrin, almenys, dues de les circumstàncies següents:

— Que el total de les partides de l'actiu no superi els onze milions quatre-cents mil euros. A aquests efectes, s'entén per total actiu el total que figura en el model del balanç.

— Que l'import net de la seva xifra anual de negocis no superi els vint-i-dos milions vuit-cents mil euros.

— Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no sigui superior a 250.

Quan una societat, en la data de tancament de l'exercici, passi a complir dues de les circumstàncies abans indicades o bé deixi de complir-les, aquesta situació únicament pot produir efectes sobre el que indica aquest apartat si es repeteix durant dos exercicis consecutius.

2. Les empreses amb una altra forma societària no esmentades en la norma anterior, així com els empresaris individuals, estan obligats a formular, com a mínim, els comptes anuals abreujats.

3. Les societats amb valors admesos a negociació en un mercat regulat de qualsevol Estat membre de la Unió Europea no poden formular comptes anuals abreujats.

4. El que estableixen les normes següents per als models normals s'ha d'adequar a les característiques pròpies dels models abreujats.

5. El contingut de la memòria abreujada que s'inclou en la secció relativa als models abreujats d'aquesta tercera part del Pla general de comptabilitat té caràcter d'informació mínima a compliment per les empreses que la puguin fer servir. Addicionalment, sempre que les empreses esmentades realitzin operacions la informació en memòria de les quals estigui regulada en el model normal dels comptes anuals i no en l'abreujat, han d'incloure la informació esmentada en la memòria abreujada. Entre aquestes transaccions es poden esmentar: cobertures comptables i informació sobre el medi ambient, entre altres.

5a Normes comunes al balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu

Sense perjudici del que disposen les normes particulars, el balanç, el compte de pèrdues i guanys, 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 hi han de figurar, a més de les xifres de l'exercici que es tanca, les corresponents a l'exercici immediatament anterior. A aquests efectes, quan unes i altres no siguin comparables, o bé perquè s'ha produït una modificació en l'estructura, o bé perquè s'ha fet un canvi de criteri comptable o esmena d'error, s'ha de procedir a adaptar l'exercici precedent, als efectes de presentació en l'exercici a què es refereixen els comptes anuals, i se n'ha d'informar detalladament en la memòria.

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

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

4. Es poden afegir noves partides a les previstes en els models normals i abreujats, sempre que el seu contingut no estigui previst en les existents.

5. Es pot fer una subdivisió més detallada de les partides que apareixen en els models, tant en el normal com en l'abreujat.

6. Es poden agrupar les partides precedides de números aràbics en el balanç i estat de canvis en el patrimoni net, o lletres en el compte de pèrdues i guanys i estat de fluxos d'efectiu, si només representen un import irrellevant per mostrar la imatge fidel o si s'afavoreix la claredat.

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

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

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

6a Balanç

El balanç, que comprèn, amb la deguda separació, l'actiu, el passiu i el patrimoni net de l'empresa, s'ha de formular tenint en compte que:

1. La classificació entre partides corrents i no corrents s'ha de realitzar d'acord amb els criteris següents:

a) L'actiu corrent comprèn:

— Els actius vinculats al cicle normal d'explotació que l'empresa esperi vendre, consumir o realitzar en el decurs d'aquest cicle. Amb caràcter general, el cicle normal d'explotació no ha de passar d'un any.

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

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

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

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

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

b) El passiu corrent comprèn:

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

— Les obligacions el venciment o l'extinció de les quals s'espera que es produeixi a curt termini, és a dir, en el termini màxim d'un any, comptat a partir de la data de tancament de l'exercici; en particular, aquelles obligacions

per a les quals l'empresa no disposi d'un dret incondicional a diferir el seu pagament en el termini esmentat. En conseqüència, els passius no corrents s'han de reclassificar com a corrents en la part que correspongui.

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

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

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

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

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

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

Sense perjudici del que s'ha indicat abans, si es produeix una transferència d'un actiu financer que no compleixi les condicions per a la seva baixa del balanç segons el que disposa l'apartat 2.9 de la norma de registre i valoració relativa a instruments financers, el passiu financer associat que es reconegui no es pot compensar amb l'actiu financer relacionat.

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

4. En cas que l'empresa tingui despeses d'investigació activades d'acord amb el que estableix la norma de registre i valoració relativa a normes particulars sobre l'immobilitzat intangible, s'ha de crear una partida específica, «Recerca», dins de l'epígraf A.I., «Immobilitzat intangible», de l'actiu del balanç normal.

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

6. Quan l'empresa tingui inversions en actius que, tot i complir la definició d'actius financers de l'apartat 2 de la norma de registre i valoració sobre instruments financers, no estiguin regulats per la norma esmentada i no figurin específicament en altres partides del balanç (com ara els actius vinculats a retribucions postocupació de prestació definida que s'hagin de reconèixer d'acord amb la norma de registre i valoració sobre passius per retribucions a llarg termini al personal), ha de crear la partida «Altres inversions» que ha d'incloure en els epígrafs A.IV, A.V, B.IV i B.V. de l'actiu del balanç normal, en funció de si són a llarg o curt termini i enfront d'empreses del grup i associades o no.

7. En cas que l'empresa tingui existències de producció de cicle superior a un any, les partides de l'epígraf B.II. de l'actiu «3. Productes en curs» i «4. Productes acabats» del balanç normal, s'han de desglossar per recollir separatament les de cicle curt i les de cicle llarg de producció.

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

9. El capital social i, si s'escau, la prima d'emissió o assumptió d'accions o participacions amb naturalesa de patrimoni net han de figurar en els epígrafs A-1.I., «Capital», i A-1.II., «Prima d'emissió», sempre que s'hagi produït la inscripció en el Registre Mercantil abans de la formulació dels comptes anuals. Si en la data de formulació dels comptes anuals no s'ha produït la inscripció en el Registre Mercantil, han de figurar en la partida 5., «Altres passius financers», o 3., «Altres deutes a curt termini», totes dues de l'epígraf C.III., «Deutes a curt termini» del passiu corrent del model normal o abreujat, respectivament.

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

11. Quan l'empresa adquireixi els seus propis instruments de patrimoni, sense perjudici d'informar-ho en la memòria, s'han de registrar en els epígrafs següents, dins de l'agrupació «Patrimoni net»:

a) Si són valors del seu capital, a l'epígraf A-1.IV., «Accions i participacions en patrimoni pròpies» que s'ha de mostrar amb signe negatiu;

b) Altrament, han de minorar l'epígraf A-1.IX., «Altres instruments de patrimoni net».

12. Quan s'emetin instruments financers compostos s'han de classificar, en l'import que correspongui d'acord amb el que disposa l'apartat 5.2 de la norma de registre i valoració relativa a instruments financers, en les agrupacions corresponents a «Patrimoni net» i «Passiu».

13. Quan l'empresa tingui elements patrimonials classificats com a «Actius no corrents mantinguts per a la venda» o com a «Passius vinculats amb actius no corrents mantinguts per a la venda», els canvis de valoració dels quals s'hagin de registrar directament en el patrimoni net (per exemple, actius financers disponibles per a la venda), s'ha de crear un epígraf específic, «Actius no corrents i passius vinculats, mantinguts per a la venda», dins de la subagrupació A-2., «Ajustos per canvis de valor», del patrimoni net del balanç normal.

14. Si, excepcionalment, la moneda o monedes funcionals de l'empresa són diferents de l'euro, les variacions de valor derivades de la conversió a la moneda de presentació dels comptes anuals s'han de registrar en un epígraf específic, «Diferència de conversió», que s'ha de crear dins de la subagrupació A-2., «Ajustos per canvis de valor» del patrimoni net del balanç normal. En aquest epígraf hi han de figurar els canvis de valor dels instruments de cobertura d'inversió neta en un negoci a l'estranger que, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, s'hagin d'imputar a patrimoni net.

15. Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables atorgats per tercers diferents dels socis o propietaris, que estiguin pendents d'imputar a resultats, han de formar part del patrimoni net de l'empresa, i s'han de registrar en la subagrupació A-3., «Subvencions, donacions i llegats rebuts». Per la seva banda, les subvencions, donacions i llegats no reintegrables atorgats per socis o propietaris han de formar part del patrimoni net, dins dels fons propis, i s'han de registrar en l'epígraf A-1.VI., «Altres aportacions de socis».

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

17. Quan l'empresa hagi emès instruments financers que s'hagin de reconèixer com a passius financers però

que per les seves característiques especials poden produir efectes específics en altres normatives, ha d'incorporar un epígraf específic tant en el passiu no corrent com en el corrent, denominat «Deute amb característiques especials a llarg termini» i «Deute amb característiques especials a curt termini». En la memòria s'han de detallar les característiques d'aquestes emissions.

18. L'empresa ha de presentar en el balanç, de forma separada de la resta dels actius i passius, els actius no corrents mantinguts per a la venda i els actius corresponents a un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda, que han de figurar a l'epígraf B.I. de l'actiu i els passius que formin part d'un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda, que han de figurar en l'epígraf C.I. del passiu. Aquests actius i passius no s'han de compensar ni s'han de presentar com un únic import.

7a Compte de pèrdues i guanys

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

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

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

3. La partida 4.c), «Feines realitzades per altres empreses», recull els imports corresponents a activitats realitzades per altres empreses en el procés productiu.

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

5. La partida 10., «Excessos de provisions» recull les reversions de provisions en l'exercici, amb l'excepció de les corresponents al personal que es reflecteixen en la partida 6., «Despeses de personal», i les derivades d'operacions comercials que es reflecteixen en la partida 7.c).

6. En el supòsit excepcional que en una combinació de negocis el valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits sigui superior al cost de la combinació de negocis, s'ha de crear una partida amb la denominació, «Diferència negativa de combinacions de negoci», que formi part del resultat d'explotació.

7. Els ingressos i despeses originats pels instruments de cobertura que, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, s'hagin d'imputar al compte de pèrdues i guanys, han de figurar en la partida de despeses o ingressos, respectivament, que genera la partida coberta, i se n'han d'informar detalladament en la memòria.

8. Si s'escau, les despeses associades a una reestructuració s'han de registrar en les corresponents partides atenent la seva naturalesa i en la memòria dels comptes

anuals s'ha d'informar de l'import global d'aquestes i, quan siguin significatius, dels imports inclosos en cadascuna de les partides.

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

10. En la partida 14.a), «Variació de valor raonable en instruments financers, cartera de negociació i altres», s'han de reflectir els canvis en el valor raonable dels instruments financers inclosos en les categories d'«Actius (passius) financers mantinguts per negociar» i «Altres actius (passius) financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys» en els termes recollits en la norma de registre i valoració relativa a instruments financers, i es pot imputar l'import dels interessos meritats calculats segons el mètode de tipus d'interès efectiu, així com el dels dividends meritats a cobrar, en les partides que correspongui, segons la seva naturalesa.

11. En la partida 18. «Resultat de l'exercici procedent d'operacions interrompudes net d'impostos», del model normal de compte de pèrdues i guanys, l'empresa ha d'incloure un import únic que ha de contenir:

- El resultat després d'impostos de les activitats interrompudes; i
- El resultat després d'impostos reconegut per la valoració a valor raonable menys els costos de venda, o bé per l'alienació o disposició per altres mitjans dels actius o grups alienables d'elements que constitueixen l'activitat interrompuda.

L'empresa ha de presentar en aquesta partida 18 l'import de l'exercici anterior corresponent a les activitats que tinguin el caràcter d'interrompudes en la data de tancament de l'exercici a què corresponen els comptes anuals.

Una activitat interrompuda és qualsevol component d'una empresa que ha estat alienat o se n'ha disposat per una altra via, o bé que ha estat classificat com a mantingut per a la venda, i:

- a) Representi una línia de negoci o una àrea geogràfica de l'explotació, que sigui significativa i es pugui considerar separada de la resta;
- b) Formi part d'un pla individual i coordinat per alienar o disposar per una altra via d'una línia de negoci o d'una àrea geogràfica de l'explotació que sigui significativa i es pugui considerar separada de la resta; o
- c) Sigui una empresa dependent adquirida exclusivament amb la finalitat de vendre-la.

A aquests efectes, s'entén per component d'una empresa les activitats o fluxos d'efectiu que, pel fet d'estar separats i ser independents en el seu funcionament o als efectes d'informació financera, es distingeixen clarament de la resta de l'empresa, com ara una empresa dependent o un segment de negoci o geogràfic.

12. Els ingressos i despeses generades pels actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda, que no compleixin els requisits per qualificarlos com a operacions interrompudes, s'han de reconèixer en la partida del compte de pèrdues i guanys que correspongui segons la seva naturalesa.

8a Estat de canvis en el patrimoni net

L'estat de canvis en el patrimoni net té dues parts.

1. La primera, denominada «Estat d'ingressos i despeses reconeguts», recull els canvis en el patrimoni net derivats de:

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

- b) Els ingressos i despeses que, segons el que requereixen les normes de registre i valoració, s'hagin d'imputar directament al patrimoni net de l'empresa.

- c) Les transferències realitzades al compte de pèrdues i guanys segons el que disposa aquest Pla general de comptabilitat.

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

1.1 Els imports relatius als ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net i les transferències al compte de pèrdues i guanys s'han de registrar pel seu import brut, i s'ha de mostrar en una partida separada el seu corresponent efecte impositiu.

1.2 Si existeix un element patrimonial classificat com a «Actius no corrents mantinguts per a la venda» o com a «Passius vinculats amb actius no corrents mantinguts per a la venda», que impliqui que la seva valoració produeixi canvis que s'hagin de registrar directament en el patrimoni net (per exemple, actius financers disponibles per a la venda), s'ha de crear un epígraf específic «Actius no corrents i passius vinculats, mantinguts per a la venda» dins de les agrupacions B. «Ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net» i C. «Transferències al compte de pèrdues i guanys».

1.3 Si, excepcionalment, la moneda o monedes funcionals de l'empresa són diferents de l'euro, les variacions de valor derivades de la conversió a la moneda de presentació dels comptes anuals s'han de registrar en el patrimoni net per a la qual s'ha de crear un epígraf específic, «Diferències de conversió», dins de les agrupacions B. «Ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net» i C. «Transferències al compte de pèrdues i guanys». En aquests epígrafs hi han de figurar els canvis de valor dels instruments de cobertura d'inversió neta d'un negoci a l'estranger que, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, s'hagin d'imputar a patrimoni net.

2. La segona, denominada «Estat total de canvis en el patrimoni net», informa de tots els canvis haguts en el patrimoni net derivats de:

- a) El saldo total dels ingressos i despeses reconeguts.
- b) Les variacions originades en el patrimoni net per operacions amb els socis o propietaris de l'empresa quan actuïn com a tals.
- c) Les restants variacions que es produeixin en el patrimoni net.
- d) També s'ha d'informar dels ajustos al patrimoni net deguts a canvis en criteris comptables i correccions d'errors.

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

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

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

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

2.2 L'aplicació que en un exercici es fa del resultat de l'exercici anterior, es reflecteix en:

- La partida 4., «Distribució de dividends», de l'epígraf B.II. o D.II., «Operacions amb socis o propietaris».

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

9a Estat de fluxos d'efectiu

L'estat de fluxos d'efectiu informa sobre l'origen i la utilització dels actius monetaris representatius d'efectiu i altres actius líquids equivalents, classifica els moviments per activitats i indica la variació neta de l'esmentada magnitud en l'exercici.

S'entén per efectiu i altres actius líquids equivalents els que figuren com a tals en l'epígraf B.VII. de l'actiu del balanç, és a dir, la tresoreria dipositada a la caixa de l'empresa, els dipòsits bancaris a la vista i els instruments financers que siguin convertibles en efectiu i que, en el moment de la seva adquisició, el seu venciment no sigui superior a tres mesos, sempre que no existeixi risc significatiu de canvis de valor i formin part de la política de gestió normal de la tresoreria de l'empresa.

Així mateix, als efectes de l'estat de fluxos d'efectiu, es poden incloure com un component de l'efectiu els descoberts ocasionals quan formin part integrant de la gestió de l'efectiu de l'empresa.

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

1. Els fluxos d'efectiu procedents de les activitats d'explotació són fonamentalment els ocasionats per les activitats que constitueixen la principal font d'ingressos de l'empresa, així com per altres activitats que no puguin ser qualificades d'inversió o finançament. La variació del flux d'efectiu ocasionada per aquestes activitats s'ha de mostrar pel seu import net, a excepció dels fluxos d'efectiu corresponents a interessos, dividendes percebuts i impostos sobre beneficis, dels quals s'ha d'informar separatament.

A aquests efectes, el resultat de l'exercici abans d'impostos ha de ser objecte de correcció per eliminar les despeses i ingressos que no hagin produït un moviment d'efectiu i incorporar les transaccions d'exercicis anteriors que s'hagin cobrat o pagat en l'actual, amb la classificació per separat dels conceptes següents:

a) Els ajustos per eliminar:

— Correccions valoratives, com ara amortitzacions, pèrdues per deteriorament de valor, o resultats sorgits per l'aplicació del valor raonable, així com les variacions en les provisions.

— Operacions que hagin de ser classificades com a activitats d'inversió o finançament, com ara resultats per alienació d'immobilitzat o d'instruments financers.

— Remuneració d'actius financers i passius financers els fluxos d'efectiu dels quals s'hagin de mostrar separatament conforme al que preveu l'apartat c) següent.

El descompte de paper comercial, o l'avançament per qualsevol altre tipus d'acord de l'import de les vendes a clients s'ha de tractar als efectes de l'estat de fluxos d'efectiu com un cobrament a clients que s'ha avançat en el temps.

b) Els canvis en el capital corrent que tinguin el seu origen en una diferència en el temps entre el corrent real de béns i serveis de les activitats d'explotació i el seu corrent monetari.

c) Els fluxos d'efectiu per interessos, inclosos els comptabilitzats com a valor més alt dels actius, i cobraments de dividendes.

d) Els fluxos d'efectiu per impost sobre beneficis.

2. Els fluxos d'efectiu per activitats d'inversió són els pagaments que tenen el seu origen en l'adquisició d'actius no corrents i altres actius no inclosos en l'efectiu i altres actius líquids equivalents, com ara immobilitzats intangibles, materials, inversions immobiliàries o inversi-

ons financeres, així com els cobraments procedents de la seva alienació o de la seva amortització en el venciment.

3. Els fluxos d'efectiu per activitats de finançament comprenen els cobraments procedents de l'adquisició per tercers de títols valors emesos per l'empresa o de recursos concedits per entitats financeres o tercers, en forma de préstecs o altres instruments de finançament, així com els pagaments realitzats per amortització o devolució de les quantitats aportades per aquests. També han de figurar com a fluxos d'efectiu per activitats de finançament els pagaments a favor dels accionistes en concepte de dividends.

4. Els cobraments i pagaments procedents d'actius financers, així com els corresponents als passius financers de rotació elevada es poden mostrar nets, sempre que se n'informi en la memòria. Es considera que el període de rotació és elevat quan el termini entre la data d'adquisició i la de venciment no superi sis mesos.

5. Els fluxos procedents de transaccions en moneda estrangera s'han de convertir a la moneda funcional al tipus de canvi vigent en la data en què es va produir cada flux en qüestió, sense perjudici de poder utilitzar una mitjana ponderada representativa del tipus de canvi del període en els casos en què hi hagi un volum elevat de transaccions efectuades.

Si entre l'efectiu i altres actius líquids equivalents hi figuren actius denominats en moneda estrangera, s'ha d'informar en l'estat de fluxos d'efectiu de l'efecte que en aquesta rúbrica hagi tingut la variació dels tipus de canvi.

6. L'empresa ha d'informar de qualsevol import significatiu dels seus saldos d'efectiu i altres actius líquids equivalents a l'efectiu que no estiguin disponibles per ser utilitzats.

7. Quan existeixi una cobertura comptable, els fluxos de l'instrument de cobertura s'han d'incorporar a la mateixa partida que els de la partida coberta, i s'ha d'indicar en la memòria aquest efecte.

8. En el cas d'operacions interrompudes, s'han de detallar en la nota corresponent de la memòria els fluxos de les diferents activitats.

9. Respecte a les transaccions no monetàries, en la memòria s'ha d'informar de les operacions d'inversió i finançament significatives que, per tal com no han donat lloc a variacions d'efectiu, no han estat incloses a l'estat de fluxos d'efectiu (per exemple, conversió de deute en instruments de patrimoni o adquisició d'un actiu mitjançant un arrendament financer).

En cas d'existir una operació d'inversió que impliqui una contraprestació part en efectiu o actius líquids equivalents i part en altres elements, s'ha d'informar sobre la part no monetària independentment de la informació sobre l'activitat en efectiu o equivalents que s'hagi inclòs a l'estat de fluxos d'efectiu.

10. La variació d'efectiu i altres actius líquids equivalents ocasionada per l'adquisició o alienació d'un conjunt d'actius i passius que conformin un negoci o línia d'activitat s'ha d'incloure, si s'escau, com una única partida en les activitats d'inversió, en l'epígraf d'inversions o desinversions segons que correspongui, i s'ha de crear una partida específica a l'efecte amb la denominació «Unitat de negoci».

11. Quan l'empresa tingui un deute amb característiques especials, els fluxos d'efectiu procedents d'aquest deute s'han d'incloure com a fluxos d'efectiu de les activitats de finançament, en una partida específica denominada «Deutes amb característiques especials» dins de l'epígraf 10. «Cobraments i pagaments per instruments de passiu financer».

10a Memòria

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

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

2. S'ha d'indicar qualsevol altra informació no inclosa en el model de la memòria que sigui necessària per permetre el coneixement de la situació i activitat de l'empresa en l'exercici, que faciliti la comprensió dels comptes anuals objecte de presentació, amb la finalitat que reflecteixin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa; en particular, s'han d'incloure dades qualitatives corresponents a la situació de l'exercici anterior quan això sigui significatiu. Addicionalment, a la memòria s'hi ha d'incorporar qualsevol informació que una altra normativa exigeixi incloure en aquest document dels comptes anuals.

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

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

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

11a Xifra anual de negocis

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

12a Nombre mitjà de treballadors

Per a la determinació del nombre mitjà de treballadors s'han de considerar totes les persones que tinguin o hagin tingut alguna relació laboral amb l'empresa durant l'exercici, fent-hi una mitjana segons el temps durant el qual hagin prestat els seus serveis.

13a Empreses del grup, multigrup i associades

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

S'entén que una empresa és associada quan, sense que es tracti d'una empresa del grup, en el sentit assenyalat anteriorment, l'empresa o alguna o algunes de les empreses del grup en cas que n'hi hagi, incloses les entitats o persones físiques dominants, exerceixin sobre aquesta empresa una influència significativa per tenir-hi una participació que, alhora que crea amb aquesta una vinculació duradora, està destinada a contribuir a la seva activitat.

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

- L'empresa o una o diverses empreses del grup, incloses les entitats o persones físiques dominants, participen en l'empresa, i
- Es tingui el poder d'intervenir en les decisions de política financera i d'explotació de la participada, sense arribar a tenir-ne el control.

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

- Representació en el consell d'administració o òrgan equivalent de direcció de l'empresa participada;
- Participació en els processos de fixació de polítiques;
- Transaccions d'importància relativa amb la participada;
- Intercanvi de personal directiu; o
- Subministrament d'informació tècnica essencial.

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

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

14a Estats financers intermedis

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

15a Parts vinculades

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

2. En qualsevol cas s'han de considerar parts vinculades:

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

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

b) Les persones físiques que tinguin directament o indirectament alguna participació en els drets de vot de l'empresa, o en l'entitat dominant de la mateixa empresa, de manera que els permeti exercir sobre l'una o l'altra una influència significativa. També queden inclosos els familiars pròxims de les esmentades persones físiques.

c) El personal clau de la companyia o del seu dominant, entès com les persones físiques amb autoritat i responsabilitat sobre la planificació, direcció i control de les activitats de l'empresa, ja sigui directament o indirectament, entre les quals s'inclouen els administradors i els

directius. Queden també inclosos els familiars pròxims de les esmentades persones físiques.

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

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

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

g) Els plans de pensions per als empleats de la pròpia empresa o d'alguna altra que sigui part vinculada d'aquesta.

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

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

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

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

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

II. MODELS NORMALS DE COMPTES ANUALS
BALANÇ EN EL TANCAMENT DE L'EXERCICI 200X

NÚM. COMPTES	ACTIU	NOTES de la MEMÒRIA	200X	200X-1
	A) ACTIU NO CORRENT			
201, (2801), (2901) 202, (2802), (2902) 203, (2803), (2903) 204 206, (2806), (2906) 205, 209, (2805), (2905) 210, 211, (2811), (2910), (2911) 212,213,214,215,216,217,218,219,(2812),(2813),(2814),(2815),(2816), (2817),(2818),(2819),(2912), (2913),(2914),(2915),(2916),(2817),(2818),(2919) 23 220,(2920) 221,(282),(2921) 2403,2404,(2493),(2494),(293) 2423,2424,(2953),(2954) 2413,2414,(2943),(2944) 2405,(2495),250,(259) 2425,252,253,254,(2955),(298) 2415,251,(2945),(297) 255 258,26 474	I. Immobilitzat intangible. 1. Desenvolupament. 2. Concessions. 3. Patents, llicències, marques i similars. 4. Fons de comerç. 5. Aplicacions informàtiques 6. Altre immobilitzat intangible. II. Immobilitzat material. 1. Terrenys i construccions. 2. Instal·lacions teòriques, i altre immobilitzat material. 3. Inmobilitzat en curs i avançaments. III. Inversions immobiliàries. 1. Terrenys. 2. Construccions. IV. Inversions en empreses del grup i associades a llarg termini. 1. Instruments de patrimoni. 2. Crèdits a empreses. 3. Valors representatius de deute. 4. Derivats. 5. Altres actius financers. V. Inversions financeres a llarg termini. 1. Instruments de patrimoni. 2. Crèdits a tercers. 3. Valors representatius de deute. 4. Derivats. 5. Altres actius financers. VI. Actius per impost diferit.			
	B) ACTIU CORRENT			
580,581,582,583,584,(599) 30,(390) 31,32,(391),(392) 33,34,(393),394 35,(395) 36,(396) 407 430,431,432,435,436,(437),(490),(4935) 433,434,(4933),(4934) 44,5531,5533 460,544 4709 4700,4708,471,472 5580 5305,5304,(5393),(5394),(593) 5323,5324,5343,5344,(5953),(5954) 5313,5314,5333,5334,(5943),(5944) 5353,5354,5523,5524 5305,540,(5395),(549) 5325,5345,542,543,547,(5955),(598), 5315,5335,541,546,(5945),(597) 5590,5593 5355,545,548,551,5525,565,566 480,567 570,571,572,573,574,575 576	I. Actius no corrents mantinguts per a la venda. II. Existències. 1. Comercials. 2. Primeres matèries i altres provisionaments. 3. Productes en curs. 4. Productes acabats. 5. Subproductes, residus i materials recuperats. 6. Avançaments a proveïdors. III. Deutors comercials i altres comptes a cobrar. 1. Clients per vendes i prestacions de serveis. 2. Clients, empreses del grup i associades. 3. Deutors diversos. 4. Personal. 5. Actius per impost corrent. 6. Altres crèdits amb les administracions públiques. 7. Accionistes (socis) per desemborsaments exigits. IV. Inversions en empreses del grup i associades a curt termini. 1. Instruments de patrimoni. 2. Crèdits a empreses. 3. Valors representatius de deute. 4. Derivats. 5. Altres actius financers. V. Inversions financeres a curt termini. 1. Instruments de patrimoni. 2. Crèdits a empreses. 3. Valors representatius de deute. 4. Derivats. 5. Altres actius financers. VI. Periodificacions a curt termini. VII. Efectiu i altres actius líquids equivalents. 1. Tresoreria. 2. Altres actius líquids equivalents.			
	TOTAL ACTIU (A + B)			

NÚM. COMPTES	PATRIMONI NET i PASSIU	NOTES de la MEMÒRIA	200X	200X-1
	A) PATRIMONI NET			
	A-1) Fons propis.			
100,101,102 (1030),(1040) 110	I. Capital. 1. Capital escriturat. 2. (Capital no exigit).			
112,1141	II. Prima d'emissió.			
113,1140,1142,1143,1144,115,119 (108),(109)	III. Reserves. 1. Legal i estatutàries. 2. Altres reserves.			
120 (121) 118 129 (557) 111	IV. (Accions i participacions en patrimoni pròpies). V. Resultats d'exercicis anteriors. 1. Romanent. 2. (Resultats negatius d'exercicis anteriors).			
133 1340 137	VI. Altres aportacions de socis. VII. Resultat de l'exercici. VIII. (Dividend a compte). IX. Altres instruments de patrimoni net.			
130,131,132	A-2) Ajustos per canvis de valor. I. Actius financers disponibles per a la venda. II. Operacions de cobertura. III. Altres.			
	A-3) Subvencions, donacions i llegats rebuts.			
	B) PASSIU NO CORRENT			
140 145 146 141,142,143,147	I. Provisions a llarg termini. 1. Obligacions per prestacions a llarg termini al personal. 2. Actuacions mediambientals. 3. Provisions per reestructuració 4. Altres provisions.			
177,178,179 1605,170 1625,174 176 1615,1635,171,172,173,175,180,185,189 1603,1604,1613,1614,1623,1624,1633,1634 479 181	II. Deutes a llarg termini. 1. Obligacions i altres valors negociables. 2. Deutes amb entitats de crèdit. 3. Creditors pe arrendament financer. 4. Derivats. 5. Altres passius financers. III. Deutes amb empreses del grup i associades a llarg termini. IV. Passius per impost diferit. V. Periodificacions a llarg termini.			
	C) PASSIU CORRENT			
585,586,587,588,589	I. Passiu vinculats amb actius no corrents mantinguts per a la venda.			
499,529	II. Provisions a curt termini.			
500,501,505,406 5105,520,527 5125,524 5595,5598 (1034),(1044)	III. Deutes a curt termini. 1. Obligacions i altres valors negociables. 2. Deutes amb entitats de crèdit. 3. Creditors pe arrendament financer. 4. Derivats. 5. Altres passius financers.			
(190),(192),194,509,5115,5135,5145,521,522,523 525,526,528,551,5525,5530,5523,555,5565,5566,560,561,569	IV. Deutes amb empreses del grup i associades a curt termini.			
5103,5104,5113,5114,5123,5124,5133,5134,5143,5144,5523, 5524 5563,5564	V. Creditors comercials i altres comptes a pagar. 1. Proveïdors. 2. Proveïdors, empreses del grup i associades. 3. Creditors diversos. 4. Personal (remuneracions pendents de pagament). 5. Passius per impost corrent. 6. Altres deutes amb les administracions públiques. 7. Avançaments de clients.			
400,401,405,(406) 403,404 41 465,466 5752 5750,4751,4758,476,477 438 485,568	VI. Periodificacions a curt termini.			
	TOTAL PATRIMONI NET I PASSIU (A + B + C)			

COMpte DE PÈRDUES I GUANYS CORRESPONENT A L'EXERCICI ACABAT EL DE 200X

NÚM. COMPtes		Nota	(Deure) Haver	
			200X	200X-1
<p>700,701,702,703,704,(706),(708),(709) 705 (6930), 71*,7930 73</p> <p>(600), 6060,6080,6090, 610* (601),(602),6061,6062,6081,6082,6091,6092,611*,612* (607) (6931),(6932),(6933),7931,7932,7933</p> <p>75 740, 747</p> <p>(640),(641),(6450) (642),(643),(649) (644),(6457),7950,7957</p> <p>(62) (631),(634),636,639 (650),(694),(695),794,7954 (651),(659) (68) 746 7951,7952,7955,7956</p> <p>(690),(691),(692),790,791,792 (670),(671),(672),770,771,772</p> <p>7600, 7601 7602,7603</p> <p>7610,7611,76200,76201,76210,76211 7612,7613,76202,76203,76212,76213,767,769</p> <p>(6610),(6611),(6615),(6616),(6620),(6621),(6640),(6641),(6650),(6651), (6654), (6655) (6612),(6613),(6617),(6618),(6622),(6623), (6624),(6642),(6643),(6652),(6653),(6656), (6657),(669) (660)</p> <p>(6630),(6631),(6633),7630,7631,7633 (6632),7632 (668),768</p> <p>(696),(697),(698),(699),796,797,798,799 (666),(667),(673),(675),766,773,775</p>	<p>A) OPERACIONS CONTINUADES</p> <p>1. Import net de la xifra de negocis. a) Vendes. b) Prestacions de serveis.</p> <p>2. Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació.</p> <p>3. Treballs realitzats per l'empresa per al seu actiu.</p> <p>4. Aprovisionaments. a) Consum de mercaderies. b) Consum de primeres matèries i altres matèries consumibles. c) Treballs realitzats per altres empreses. d) Deteriorament de mercaderies, primeres matèries i altres aprovisionaments.</p> <p>5. Altres ingressos d'explotació. a) Ingressos accessoris i altres de gestió corrent. b) Subvencions d'explotació incorporades al resultat de l'exercici.</p> <p>6. Despeses de personal. a) Sous, salaris i assimilats. b) Càrregues socials. c) Provisions.</p> <p>7. Altres despeses d'explotació. a) Serveis exteriors. b) Tributs. c) Pèrdues, deteriorament i variació de provisions per operacions comercials. d) Altres despeses de gestió corrent.</p> <p>8. Amortització de l'immobilitzat.</p> <p>9. Imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres.</p> <p>10. Excessos de provisions.</p> <p>11. Deteriorament i resultat per alienacions de l'immobilitzat. a) Deterioraments i pèrdues. b) Resultats per alienacions i altres.</p> <p>A.1) RESULTAT D'EXPLOTACIÓ (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)</p> <p>12. Ingressos financers. a) De participacions en instruments de patrimoni. a₁) En empreses del grup i associades. a₂) En tercers. b) De valors negociables i altres instruments financers. b₁) D'empreses del grup i associades. b₂) De tercers.</p> <p>13. Despeses financeres. a) Per deutes amb empreses del grup i associades. b) Per deutes amb tercers. c) Per actualització de provisions.</p> <p>14. Variació de valor raonable en instruments financers. a) Cartera de negociació i altres. b) Imputació al resultat de l'exercici per actius financers disponibles per a la venda.</p> <p>15. Diferències de canvi.</p> <p>16. Deteriorament i resultat per alienacions d'instruments financers. a) Deterioraments i pèrdues. b) Resultats per alienacions i altres.</p>			

NÚM. COMPTES		Nota	(Deure) Haver	
			200X	200X-1
(6300)*,6301*,(633),638	A.2) RESULTAT FINANCER (12+13+14+15+16) A.3) RESULTAT ABANS D'IMPOSTOS (A.1+A.2) 17. Impostos sobre beneficis. A.4) RESULTAT DE L'EXERCICI PROCEDENT D'OPERACIONS CONTINUADES (A.3+17) B) OPERACIONS INTERROMPUDES 18. Resultat de l'exercici procedent d'operacions interrompudes net d'impostos. A.5) RESULTAT DE L'EXERCICI (A.4+18)			

* El seu signe pot ser positiu o negatiu

ESTAT DE CANVIS EN EL PATRIMONI NET CORRESPONENT A L'EXERCICI ACABAT EL ... DE 200X

A) ESTAT D'INGRESSOS I DESPESES RECONEGUTS CORRESPONENT A L'EXERCICI ACABAT EL ... DE 200X

NÚM. COMPTES		Notes en la memòria	200X	200X-1
	A) Resultat del compte de pèrdues i guanys			
(800),(89),900,991,992 (810),910 94 (85),95 (8300)*,8301*,(833),834,835,838	Ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net I. Per valoració instruments financers. 1. Actius financers disponibles per a la venda. 2. Altres ingressos/despeses. II. Per cobertures de fluxos d'efectiu. III. Subvencions, donacions i llegats rebuts. IV. Per guanys i pèrdues actuàrials i altres ajustos. V. Efecte impositiu.			
	B) Total ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net (I+II+III+IV+V)			
(802), 902,993,994 (812),912 (84) 8301*,(836), (837)	Transferències al compte de pèrdues i guanys VI. Per valoració d'instruments financers. 1. Actius financers disponibles per a la venda. 2. Altres ingressos/despeses. VII. Per cobertures de fluxos d'efectiu. VIII. Subvencions, donacions i llegats rebuts. IX. Efecte impositiu.			
	C) Total transferències al compte de pèrdues i guanys (VI+VII+VIII+IX)			
	TOTAL D'INGRESSOS I DESPESES RECONEGUTS (A + B + C)			

* El seu signe pot ser positiu o negatiu

ESTAT DE FLUXOS D'EFECTIU CORRESPONENT A L'EXERCICI ACABAT EL ... DE 200X

	NOTES	200X	200X-1
A) FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS D'EXPLOTACIÓ			
1. Resultat de l'exercici abans d'impostos.			
2. Ajustos del resultat.			
a) Amortització de l'immobilitzat (+).			
b) Correccions valoratives per deteriorament (+/-).			
c) Variació de provisions (+/-).			
d) Imputació de subvencions (-)			
e) Resultats per baixes i alienacions de l'immobilitzat (+/-).			
f) Resultats per baixes i alienacions d'instruments financers (+/-).			
g) Ingressos financers (-).			
h) Despeses financeres (+).			
i) Diferències de canvi (+/-).			
j) Variació de valor raonable en instruments financers (+/-).			
k) Altres ingressos i despeses (-/+).			
3. Canvis en el capital corrent.			
a) Existències (+/-).			
b) Deutors i altres comptes a cobrar (+/-).			
c) Altres actius corrents (+/-).			
d) Creditors i altres comptes a pagar (+/-).			
e) Altres passius corrents (+/-).			
f) Altres actius i passius no corrents (+/-).			
4. Altres fluxos d'efectiu de les activitats d'exploració.			
a) Pagaments d'interessos (-).			
b) Cobraments de dividendes (+).			
c) Cobraments d'interessos (+).			
d) Cobraments (pagaments) per impost sobre beneficis (+/-).			
e) Altres pagaments (cobraments) (-/+)			
5. Fluxos d'efectiu de les activitats d'exploració (+/--1+/-2+/-3+/-4)			
B) FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS D'INVERSIÓ			
6. Pagaments per inversions (-).			
a) Empreses del grup i associades.			
b) Immobilitzat intangible.			
c) Immobilitzat material.			
d) Inversions immobiliàries.			
e) Altres actius financers.			
f) Actius no corrents mantinguts per a venda.			
g) Altres actius.			
7. Cobraments per desinversions (+).			
a) Empreses del grup i associades.			
b) Immobilitzat intangible.			
c) Immobilitzat material.			
d) Inversions immobiliàries.			
e) Altres actius financers.			
f) Actius no corrents mantinguts per a venda.			
g) Altres actius.			
8. Fluxos d'efectiu de les activitats d'inversió (7-6)			
C) FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS DE FINANÇAMENT			
9. Cobraments i pagaments per instruments de patrimoni.			
a) Emissió d'instruments de patrimoni (+).			
b) Amortització d'instruments de patrimoni (-).			
c) Adquisició d'instruments de patrimoni propi (-).			
d) Alienació d'instruments de patrimoni propi (+).			
e) Subvencions, donacions i llegats rebuts (+).			
10. Cobraments i pagaments per instruments de passiu financer.			
a) Emissió			
1. Obligacions i altres valors negociables (+).			
2. Deutes amb entitats de crèdit (+).			
3. Deutes amb empreses del grup i associades (+).			
4. Altres deutes (+).			
b) Devolució i amortització de:			
1. Obligacions i altres valors negociables (-).			
2. Deutes amb entitats de crèdit (-).			
3. Deutes amb empreses del grup i associades (-).			
4. Altres deutes (-).			
11. Pagaments per dividendes i remuneracions d'altres instruments de patrimoni.			
a) Dividendes (-).			
b) Remuneració d'altres instruments de patrimoni (-).			
12. Fluxos d'efectiu de les activitats de finançament (+/-9+/-10-11)			
D) Efecte de les variacions dels tipus de canvi			
E) AUGMENT/DISMINUCIÓ NETA DE L'EFECTIU O EQUIVALENTS (+/-5+/-8+/-12+/-D)			
Efectiu o equivalents al començament de l'exercici.			
Efectiu o equivalents al final de l'exercici			

MEMÒRIA

CONTINGUT DE LA MEMÒRIA

1. Activitat de l'empresa

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

1. Domicili i forma legal de l'empresa, així com el lloc on desenvolupi les activitats, si és diferent de la seu social.

2. Una descripció de la naturalesa de l'explotació de l'empresa, així com de les seves principals activitats.

3. En el cas de pertànyer a un grup de societats, en els termes que preveu l'article 42 del Codi de comerç, fins i tot quan la societat dominant estigui domiciliada fora del territori espanyol, s'ha d'informar sobre el seu nom, així com el de la societat dominant directa i de la dominant última del grup, la residència d'aquestes societats i el Registre Mercantil on estiguin dipositats els comptes anuals consolidats, la data de formulació d'aquests comptes o, si correspon, les circumstàncies que eximeixin de l'obligació de consolidar.

4. Quan existeixi una moneda funcional diferent de l'euro, s'ha de posar clarament de manifest aquesta circumstància, amb la indicació dels criteris tinguts en compte per a la seva determinació.

2. Bases de presentació dels comptes anuals

1. Imatge fidel:

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

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

c) Informacions complementàries que n'indiquin la ubicació en la memòria, que sigui necessari incloure quan l'aplicació de les disposicions legals no sigui suficient per mostrar la imatge fidel.

2. Principis comptables no obligatoris aplicats.

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

a) Sense perjudici del que s'indica a cada nota específica, en aquest apartat s'ha d'informar sobre els supòsits clau sobre el futur, així com d'altres dades rellevants sobre l'estimació de la incertesa en la data de tancament de l'exercici, sempre que comportin un risc important que pugui suposar canvis significatius en el valor dels actius o passius en l'exercici següent. Respecte d'aquests actius i passius, s'ha d'incloure informació sobre la seva naturalesa i el seu valor comptable en la data de tancament.

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

c) Quan la direcció sigui conscient de l'existència d'incerteses importants, relatives a esdeveniments o condicions que puguin aportar dubtes significatius sobre la possibilitat que l'empresa segueixi funcionant normalment ha de procedir a revelar-les en aquest apartat. En cas que els comptes anuals no s'elaborin sota el principi d'empresa en funcionament, aquest fet és objecte de

revelació explícita, juntament amb les hipòtesis alternatives sobre les quals hagin estat elaborades, així com les raons per les quals l'empresa no pugui ser considerada una empresa en funcionament.

4. Comparació de la informació.

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

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

b) Explicació de les causes que impedeixen la comparació dels comptes anuals de l'exercici amb els del precedent.

c) Explicació de l'adaptació dels imports de l'exercici precedent per facilitar la comparació i, en cas contrari, les raons excepcionals que han fet impracticable la reexpressió de les xifres comparatives.

5. Agrupació de partides.

S'ha d'informar del desglossament de les partides que han estat objecte d'agrupació en el balanç, en el compte de pèrdues i guanys, en l'estat de canvis en el patrimoni net o en l'estat de fluxos d'efectiu.

No és necessari presentar la informació anterior si la desagregació esmentada figura en altres apartats de la memòria.

6. Elements recollits en diverses partides.

Identificació dels elements patrimonials, amb el seu import, que estiguin registrats en dues o més partides del balanç, amb indicació d'aquestes partides i de l'import inclòs en cadascuna de les partides.

7. Canvis en criteris comptables.

Explicació detallada dels ajustos per canvis en criteris comptables realitzats en l'exercici. En particular, s'ha de subministrar informació sobre:

a) Naturalesa i descripció del canvi produït i les raons per les quals el canvi permet una informació més fiable i rellevant.

b) Import de la correcció per a cada una de les partides que corresponguin dels documents que integren els comptes anuals, afectades en cadascun dels exercicis presentats a efectes comparatius, i

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

Quan el canvi de criteri es degui a l'aplicació d'una nova norma, cal indicar-ho, i cal atènyer-se al que aquesta disposa i informar de l'efecte que té sobre exercicis futurs.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

8. Correcció d'errors.

Explicació detallada dels ajustos per correcció d'errors realitzats en l'exercici. En particular, s'ha de subministrar informació sobre:

a) Naturalesa de l'error i l'exercici o exercicis en què es va produir.

b) Import de la correcció per a cada una de les partides que corresponguin dels documents que integren els comptes anuals afectats en cadascun dels exercicis presentats a efectes comparatius, i

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

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

3. Aplicació de resultats

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

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

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

3. Limitacions per a la distribució de dividends.

4. Normes de registre i valoració

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

1. Immobilitzat intangible; 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.

En particular, s'ha d'indicar de forma detallada el criteri de valoració seguit per calcular el valor recuperable del fons de comerç, així com de la resta d'immobilitzats intangibles amb vida útil indefinida.

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

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

4. Arrendaments; s'han d'indicar els criteris de comptabilització de contractes d'arrendament financer i altres operacions de naturalesa similar.

5. Permutes; s'ha d'indicar el criteri seguit i la justificació de la seva aplicació, en particular, les circumstàncies que han portat a qualificar una permuta de caràcter comercial.

6. Instruments 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; en particular, les raons per les quals els valors emesos per l'empresa que, d'acord amb l'instrument jurídic empleat, en principi s'haurien d'haver classificat d'instruments de patrimoni, han estat comptabilitzats com a passius financers.

b) La naturalesa dels actius financers i passius financers designats inicialment com a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys, així com els criteris aplicats en l'esmentada designació i una explicació de com l'empresa ha complert els requeriments assenyalats en la norma de registre i valoració relativa a instruments financers.

c) Els criteris aplicats per determinar l'existència d'evidència objectiva de deteriorament, així com el registre de la correcció de valor i la seva reversió i la baixa definitiva d'actius financers deteriorats. En particular, s'han de destacar els criteris utilitzats per calcular les correccions valoratives relatives als deutors comercials i altres comptes a cobrar. Així mateix, s'han d'indicar els criteris comptables aplicats als actius financers les condicions dels quals hagin estat renegociades i que, d'una altra manera, estarien vençuts o deteriorats.

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

e) Instruments financers híbrids; s'han d'indicar els criteris que s'hagin seguit per valorar de forma separada els instruments que els integrin, sobre la base de les seves característiques i riscos econòmics o, si s'escau, la impossibilitat d'efectuar la separació esmentada. Així mateix, s'han de detallar els criteris de valoració seguits amb especial referència a les correccions valoratives per deteriorament.

f) Instruments financers compostos; s'ha d'indicar el criteri de valoració seguit per quantificar el component d'aquests instruments que s'hagi de classificar com a passiu financer.

g) Contractes de garanties financeres; s'ha d'indicar el criteri seguit tant en la valoració inicial com posterior.

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

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

j) Instruments de patrimoni propi en poder de l'empresa; s'han d'indicar els criteris de valoració i registre utilitzats.

7. Cobertures comptables; s'han d'indicar els criteris de valoració aplicats per l'empresa en les seves operacions de cobertura, distingir entre cobertures de valor raonable, de fluxos d'efectiu i d'inversions netes en negocis a l'estranger, així com els criteris de valoració aplicats per al registre dels efectes comptables de la seva interrupció i els motius que l'han originat.

8. Existències; s'han d'indicar els criteris de valoració i, en particular, precisar els que se segueixen sobre correccions valoratives per deteriorament i capitalització de despeses financeres.

9. Transaccions en moneda estrangera; s'han d'indicar:

a) Criteris de valoració de les transaccions en moneda estrangera i criteris d'imputació de les diferències de canvi.

b) Quan s'hagi produït un canvi en la moneda funcional, s'ha de posar de manifest, així com la raó del canvi esmentat.

c) Per als elements que contenen els comptes anuals que en l'actualitat o a l'origen hagin estat expressats en moneda estrangera, s'ha d'indicar el procediment utilitzat per calcular el tipus de canvi a euros.

d) Criteri utilitzat per a la conversió a la moneda de presentació.

10. Impostos sobre beneficis; s'han d'indicar els criteris utilitzats per al registre i valoració d'actius i passius per impost diferit.

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

12. 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 el moment de liquidar l'obligació. En particular, en relació amb les provisions s'ha de realitzar una descripció general del mètode d'estimació i càlcul de cadascun dels riscos.

13. Elements patrimonials de naturalesa mediambiental; s'han d'indicar:

a) Criteris de valoració, així com d'imputació a resultats dels imports destinats als fins mediambientals. En particular, s'ha d'indicar el criteri seguit per considerar aquests imports com a despeses de l'exercici o com a valor més alt de l'actiu corresponent.

b) Descripció del mètode d'estimació i càlcul de les provisions derivades de l'impacte mediambiental.

14. Criteris utilitzats per al registre i la valoració de les despeses de personal; en particular, el referit a compromisos per pensions.

15. Pagaments basats en accions; s'han d'indicar els criteris utilitzats per a la seva comptabilització.

16. Subvencions, donacions i llegats; s'ha d'indicar el criteri utilitzat per a la seva classificació i, si s'escau, la seva imputació a resultats.

17. Combinacions de negocis; s'han d'indicar els criteris de registre i valoració utilitzats.

18. Negocis conjunts; s'han d'indicar els criteris seguits per l'empresa per integrar en els seus comptes anuals els saldos corresponents al negoci conjunt en què participa.

19. Criteris utilitzats en transaccions entre parts vinculades.

20. Actius no corrents mantinguts per a la venda; s'han d'indicar els criteris seguits per qualificar i valorar els esmentats actius o grups d'elements com a mantinguts per a la venda, incloent-hi els passius associats.

21. Operacions interrompudes; criteris per identificar i qualificar una activitat d'interrompuda, així com els ingressos i despeses que originen.

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 per deteriorament acumulades; i s'ha d'indicar:

a) Saldo inicial.

b) Entrades o dotacions; s'han d'especificar les adquisicions realitzades mitjançant combinacions de negocis i les aportacions no dineràries, així com les que es deguin a ampliacions o millores.

c) Reversió de correccions valoratives per deteriorament.

d) Augments/disminucions per transferències o traspassos d'altres partides; en particular a actius no corrents mantinguts per a la venda o operacions interrompudes.

e) Sortides, baixes o reduccions.

f) Correccions valoratives per deteriorament, diferenciant les reconegudes en l'exercici de les acumulades.

g) Amortitzacions, diferenciant les reconegudes en l'exercici de les acumulades.

h) Saldo final.

2. Informació sobre:

a) Costos estimats de desmantellament, retirament o rehabilitació, inclosos com a valor més alt dels actius, on s'especifiquin les circumstàncies que s'han tingut en compte per a la seva valoració.

b) Vides útils o coeficients d'amortització utilitzats per classes d'elements, així com els mètodes d'amortització utilitzats, informant de l'amortització de l'exercici i l'acumulada que correspongui a cada element significatiu d'aquest epígraf.

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, costos estimats de desmantellament, retirament o rehabilitació, vides útils i mètodes d'amortització.

d) Característiques de les inversions en immobilitzat material adquirides a empreses del grup i associades, amb indicació del seu valor comptable, amortització i correccions valoratives per deteriorament acumulades.

e) Característiques de les inversions en immobilitzat material situades fora del territori espanyol, amb indicació del seu valor comptable, amortització i correccions valoratives per deteriorament acumulades.

f) Import de les despeses financeres capitalitzades en l'exercici, així com els criteris seguits per determinar-les.

g) Per a cada correcció valorativa per deteriorament de quantia significativa, reconeguda o revertida durant l'exercici per a un immobilitzat material individual, s'ha d'indicar:

— Naturalesa de l'immobilitzat material.

— Import, successos i circumstàncies que han portat al reconeixement i reversió de la pèrdua per deteriorament.

— Criteri utilitzat per determinar el valor raonable menys els costos de venda, si s'escau, i

— Si el mètode utilitzat és el valor en ús, s'ha d'assenyalar el tipus o els tipus d'actualització utilitzats en les estimacions actuals i en les anteriors, una descripció de les hipòtesis clau sobre les quals s'han basat les projeccions de fluxos d'efectiu i de com s'han determinat els seus valors, el període que abraça la projecció dels fluxos d'efectiu i la taxa de creixement d'aquests a partir del cinquè any.

h) Respecte a les pèrdues i reversions per deteriorament agregades per a les quals no es revela la informació assenyalada a la lletra anterior, les principals classes d'immobilitzats afectats per les pèrdues i reversions per deteriorament i els principals successos i circumstàncies que han portat al reconeixement i la reversió d'aquestes correccions valoratives per deteriorament.

i) S'ha d'informar de l'import de les compensacions de tercers que s'incloguin en el resultat de l'exercici per elements d'immobilitzat material el valor dels quals s'hagi deteriorat, s'hagin perdut o s'hagin retirat.

j) Si l'immobilitzat material està inclòs en una unitat generadora d'efectiu, la informació de la pèrdua per deteriorament s'ha de donar d'acord amb el que estableix l'apartat 2 de la nota 7.

k) Característiques de l'immobilitzat material no afecte directament a l'explotació, amb indicació del seu

valor comptable, amortització i correccions valoratives per deteriorament acumulades.

l) Import i característiques dels béns totalment amortitzats en ús, amb distinció entre construccions i la resta d'elements.

m) Béns afectes a garanties i reversió, així com l'existència i els imports de restriccions a la titularitat.

n) Subvencions, donacions i llegats rebuts relacionats amb l'immobilitzat material, en què també s'indiqui l'import dels actius esmentats.

o) Compromisos fermes de compra i fonts previsibles de finançament, així com els compromisos fermes de venda.

p) Qualsevol altra circumstància de caràcter substancial que afecti béns de l'immobilitzat material com ara: arrendaments, assegurances, litigis, embargaments i situacions anàlogues.

q) Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar sobre béns de l'immobilitzat material. Sense perjudici de la informació requerida en altres parts de la memòria.

r) En el cas d'immobles, s'ha d'indicar de forma separada el valor de la construcció i del terreny.

s) El resultat de l'exercici derivat de l'alienació o disposició per altres mitjans d'elements de l'immobilitzat material.

6. Inversions immobiliàries

A més de la informació requerida en la nota anterior, s'han de descriure els immobles classificats com a inversions immobiliàries, i s'ha d'informar de:

1. Tipus d'inversions immobiliàries i destí que s'hi dona.

2. Ingressos provinents d'aquestes inversions així com les despeses per a la seva explotació; s'han de diferenciar les inversions que generen ingressos de les que no ho fan.

3. L'existència i l'import de les restriccions a la realització d'inversions immobiliàries, al cobrament dels ingressos que en deriven o dels recursos obtinguts per la seva alienació o disposició per altres mitjans, i

4. Obligacions contractuals per a adquisició, construcció o desenvolupament d'inversions immobiliàries o per a reparacions, manteniment o millores.

7. Immobilitzat intangible

7.1. General

Excepte pel que fa al fons de comerç, respecte al qual s'ha de subministrar la informació que s'indica a l'apartat 2 d'aquesta nota, s'ha d'incloure la informació següent:

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 per deteriorament de valor acumulades; s'ha d'indicar el següent:

a) Saldo inicial.

b) Entrades o dotacions, en què s'han d'especificar els actius generats internament i els adquirits mitjançant combinacions de negocis i aportacions no dineràries.

c) Reversió de correccions valoratives per deteriorament.

d) Augments/disminucions per transferències o traspass d'una altra partida, en particular a actius no corrents mantinguts per a la venda.

e) Sortides, baixes o reduccions.

f) Correccions valoratives per deteriorament, diferenciant les reconegudes en l'exercici de les acumulades.

g) Amortitzacions, diferenciant les reconegudes en l'exercici de les acumulades.

h) Saldo final.

2. Informació sobre:

a) Actius afectes a garanties i reversió, així com l'existència i els imports de restriccions a la titularitat.

b) Vides útils o coeficients d'amortització utilitzats per classes d'elements, així com els mètodes d'amortització utilitzats, que informi de l'amortització de l'exercici i l'acumulada que correspongui a cada element significatiu d'aquest epígraf.

c) Sempre que tingui incidència significativa en l'exercici present o en exercicis futurs, s'ha d'informar dels canvis d'estimació que afecten valors residuals, vides útils i mètodes d'amortització.

d) Característiques de les inversions en immobilitzat intangible adquirides a empreses del grup i associades, amb indicació del seu valor comptable, amortització i correccions valoratives per deteriorament acumulades.

e) Característiques de les inversions en immobilitzat intangible els drets de les quals es puguin exercir fora del territori espanyol o estiguin relacionades amb inversions situades fora del territori espanyol, amb indicació del seu valor comptable, amortització i correccions valoratives per deteriorament acumulades.

f) Import de les despeses financeres capitalitzades en l'exercici, així com els criteris seguits per determinar-les.

g) Per a cada correcció valorativa per deteriorament de quantia significativa, reconeguda o revertida durant l'exercici per a un immobilitzat intangible individual, s'ha d'indicar:

– Naturalesa de l'immobilitzat intangible.

– Import, successos i circumstàncies que han portat al reconeixement i reversió de la pèrdua per deteriorament.

– Criteri utilitzat per determinar el valor raonable menys els costos de venda, si s'escau, i

– Si el mètode utilitzat és el valor en ús, s'ha d'assenyalar el tipus o els tipus d'actualització utilitzats en les estimacions actuals i en les anteriors, una descripció de les hipòtesis clau sobre les quals s'han basat les projeccions de fluxos d'efectiu i de com s'han determinat els seus valors, el període que abraça la projecció dels fluxos d'efectiu i la taxa del creixement d'aquests a partir del cinquè any.

h) Respecte a les pèrdues i reversions per deteriorament agregades per a les quals no es revela la informació assenyalada en la lletra anterior, les principals classes d'immobilitzats afectats per les pèrdues i reversions per deteriorament i els principals successos i circumstàncies que han portat al reconeixement i la reversió d'aquestes correccions valoratives per deteriorament.

i) Si l'immobilitzat intangible està inclòs en una unitat generadora d'efectiu, la informació de la pèrdua per deteriorament s'ha de donar d'acord amb el que estableix l'apartat 2 d'aquesta nota.

j) Característiques de l'immobilitzat intangible no afecte directament a l'explotació, en què s'indiqui el valor comptable, amortització i correccions valoratives per deteriorament acumulades.

k) Import i característiques dels immobilitzats intangibles totalment amortitzats en ús.

l) Subvencions, donacions i llegats rebuts relacionats amb l'immobilitzat intangible, amb indicació també de l'import dels esmentats actius.

m) Compromisos fermes de compra i fonts previsibles de finançament, així com els compromisos fermes de venda.

n) El resultat de l'exercici derivat de l'alienació o disposició per altres mitjans d'elements de l'immobilitzat intangible.

o) L'import agregat dels desemborsaments per recerca i desenvolupament que s'hagin reconegut com a despeses durant l'exercici, així com la justificació de les circumstàn-

cies que suporten la capitalització de despeses de recerca i desenvolupament.

p) S'han de detallar els immobilitzats amb vida útil indefinida diferents del fons de comerç, i se n'ha d'assenyalar l'import, la naturalesa i les raons sobre les quals se sosté l'estimació de l'esmentada vida útil indefinida.

q) Qualsevol altra circumstància de caràcter substancial que afecti l'immobilitzat intangible com ara: arrendaments, assegurances, litigis, embargaments i situacions anàlogues.

7.2. Fons de comerç

S'ha d'incloure en aquest apartat la informació següent:

1. Per a cada combinació de negocis que s'hagi realitzat en l'exercici, s'hi ha d'expressar la xifra del fons de comerç, amb el desglossament de les corresponents a les diferents combinacions de negocis.

Si es tracta de combinacions de negocis que individualment no tenen importància relativa, la informació anterior s'ha de mostrar de forma agregada.

Aquesta informació també s'ha d'expressar per a les combinacions de negocis efectuades entre la data de tancament dels comptes anuals i la de la seva formulació, llevat que no sigui possible i, en aquest cas, s'han d'assenyalar les raons per les quals aquesta informació no es pot proporcionar.

2. L'empresa ha d'efectuar una conciliació entre l'import en llibres del fons de comerç al principi i al final de l'exercici, i mostrar per separat:

a) L'import brut d'aquest i les correccions valoratives per deteriorament acumulades al principi de l'exercici.

b) El fons de comerç addicional reconegut durant el període, de manera que es diferenciï el fons de comerç inclòs en un grup alienable d'elements que s'hagi classificat com a mantingut per a la venda, d'acord amb les normes de registre i valoració. Així mateix s'ha d'informar sobre el fons de comerç donat de baixa durant el període sense que hagi estat inclòs prèviament en cap grup alienable d'elements classificat com a mantingut per a la venda.

c) Els ajustos que procedeixin del reconeixement posterior d'actius per impost diferit efectuat durant l'exercici.

d) Les correccions valoratives per deteriorament reconegudes durant l'exercici.

e) Qualsevol altres canvis en l'import en llibres durant l'exercici, i

f) L'import brut del fons de comerç i les correccions valoratives per deteriorament acumulades al final de l'exercici.

3. Descripció dels factors que hagin contribuït al registre del fons de comerç, com també s'ha de justificar i indicar l'import del fons de comerç i d'altres immobilitzats intangibles de vida útil indefinida, atribuïts a cada unitat generadora d'efectiu.

4. Per a cada pèrdua per deteriorament de quantia significativa del fons de comerç, s'ha d'informar del següent:

a) Descripció de la unitat generadora d'efectiu que inclogui el fons de comerç, així com altres immobilitzats intangibles o materials, i la forma de realitzar l'agrupació per identificar una unitat generadora d'efectiu quan sigui diferent de la que s'ha portat a terme en exercicis anteriors.

b) Import, successos i circumstàncies que han portat al reconeixement d'una correcció valorativa per deteriorament.

c) Criteri utilitzat per determinar el valor raonable menys els costos de venda, si s'escau, i

d) Si el mètode utilitzat és el valor en ús, s'ha d'assenyalar el tipus o els tipus d'actualització utilitzats en les estimacions actuals i en les anteriors, una descripció de les hipòtesis clau sobre les quals s'han basat les projeccions de fluxos d'efectiu i de com s'han determinat els seus valors, el període que abraça la projecció dels fluxos d'efectiu i la taxa de creixement d'aquests a partir del cinquè any.

5. Respecte a les pèrdues per deteriorament agregades per a les quals no es revela la informació que s'assenyala al número anterior, els principals successos i circumstàncies que han portat al reconeixement d'aquestes correccions valoratives per deteriorament.

6. Les hipòtesis utilitzades per determinar l'import recuperable dels actius o de les unitats generadores d'efectiu.

8. Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar

La informació que es requereix a continuació per a les operacions d'arrendament també ha de subministrar quan l'empresa realitzi altres operacions de naturalesa similar.

8.1. Arrendaments financers

1. Els arrendadors han d'informar de:

a) Una conciliació entre la inversió bruta total en els arrendaments classificats com a financers (Chi ha d'assenyalar, si s'escau, l'opció de compra) i el seu valor actual en el moment del tancament de l'exercici. S'ha d'informar, a més, dels cobraments mínims que s'han de rebre pels arrendaments esmentats i del seu valor actual, en cadascun dels terminis següents:

- Fins a un any;
- Entre un any i cinc anys;
- Més de cinc anys.

b) Una conciliació entre l'import total dels contractes d'arrendament financer al principi i al final de l'exercici.

c) Una descripció general dels acords significatius d'arrendament financer.

d) Els ingressos financers no meritats i el criteri de distribució del component financer de l'operació.

e) L'import de les quotes contingents reconegudes com a ingressos de l'exercici.

f) La correcció de valor per deteriorament que cobreixi les insolvències per quantitats derivades de l'arrendament pendents de cobrament.

2. Els arrendataris han d'informar:

a) Per a cada classe d'actius, de l'import pel qual s'ha reconegut inicialment l'actiu, en què s'indiqui si aquest correspon al valor raonable de l'actiu o, si s'escau, al valor actual dels pagaments mínims a realitzar.

b) Una conciliació entre l'import total dels pagaments futurs mínims per arrendament (assenyalant, si s'escau, l'opció de compra) i el seu valor actual en el tancament de l'exercici. S'ha d'informar, a més, dels pagaments mínims per arrendament i del seu valor actual, en cadascun dels terminis següents:

- Fins a un any;
- Entre un any i cinc anys;
- Més de cinc anys.

c) L'import de les quotes contingents reconegudes com a despesa de l'exercici.

d) L'import total dels pagaments futurs mínims que s'esperen rebre, en el tancament de l'exercici, per subarrendaments financers no cancel·lables.

Classes Categories	Instrumentos financieros a largo termino						Instrumentos financieros a corto termino						Total	
	Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos derivados Altres		Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos derivados Altres			
	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1
Actius disponibles per a la venda: - Valorats a valor raonable - Valorats a cost														
Derivats de cobertura														
Total														

a.2) Passius financers.

Classes Categories	Instrumentos financieros a largo termino						Instrumentos financieros a corto termino						Total	
	Deutes amb entitats de crèdit		Obligacions i altres valores negociables		Derivats Altres		Deutes amb entitats de crèdit		Obligacions i altres valores negociables		Derivats Altres			
	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1
Dèbits i partides a pagar														
Passius a valor raonable amb canvis en pèrdues i guanys - Mantinguts per negociar - Altres														
Derivats de cobertura														
Total														

b) Actius financers i passius financers valorats a un valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys

S'ha d'informar sobre l'import de la variació en el valor raonable, durant l'exercici i l'acumulada des de la seva designació, i s'ha d'indicar el mètode utilitzat per realitzar el càlcul esmentat.

Respecte als instruments financers derivats, diferents dels que es qualifiquin d'instruments de cobertura, s'ha d'informar sobre la naturalesa dels instruments i les condicions importants que puguin afectar l'import, el calendari i la certesa dels futurs fluxos d'efectiu.

En cas que l'empresa hagi designat actius financers o passius financers en la categoria d'«Altres actius financers a un valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys» o en la d'«Altres passius financers a un valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys», s'ha d'informar sobre l'ús d'aquesta opció, en què s'especifiqui el compliment dels requisits exigits en la norma de registre i valoració.

c) Reclasseficcions

Si, d'acord amb el que estableix la norma de registre i valoració novena, s'ha reclasseficat un actiu financer de forma que passi a valorar-se al cost o al cost amortitzat, en comptes de fer-ho al valor raonable, o viceversa, s'ha d'informar sobre els imports de la dita reclasseficació per cada categoria d'actius financers i s'ha d'incloure una justificació d'aquesta.

d) Classificació per venciments

Per als actius financers i passius financers que tinguin un venciment determinat o determinable, s'ha d'informar sobre els imports que vencin en cada un dels cinc anys següents en el tancament de l'exercici i de la resta fins al seu últim venciment. Aquestes indicacions han de figurar separatament per a cada una de les partides d'actius financers i passius financers conforme al model de balanç.

e) Transferències d'actius financers

Quan l'empresa hagi realitzat cessions d'actius financers de tal manera que una part d'aquests o tots no compleixin les condicions per a la baixa del balanç, que s'assenyalen a l'apartat 2.9 de la norma de registre i valoració relativa a instruments financers, ha de proporcionar la informació següent agrupada per classes d'actius:

- La naturalesa dels actius cedits.
- La naturalesa dels riscos i beneficis inherents a la propietat a què l'empresa està exposada.
- El valor en llibres dels actius cedits i els passius associats, que l'empresa mantingui registrats, i
- Quan l'empresa reconegui els actius en funció de la seva implicació continuada, el valor en llibres dels actius que inicialment figuraven en el balanç, el valor en llibres dels actius que l'empresa continua reconeixent i el valor en llibres dels passius associats.

f) *Actius cedits i acceptats en garantia*

S'ha d'informar del valor en llibres dels actius financers lliurats com a garantia, de la classe a què pertanyen, així com els terminis i les condicions relacionats amb l'esmentada operació de garantia.

Si l'empresa manté actius de tercers en garantia, ja siguin financers o no, de què pugui disposar encara que no s'hagi produït l'impagament, ha d'informar sobre:

- El valor raonable de l'actiu rebut en garantia.
- El valor raonable de qualsevol actiu rebut en garantia del qual l'empresa hagi disposat i si té l'obligació de retornar-lo o no, i
- Els terminis i condicions relatius a l'ús, per part de l'empresa, dels actius rebuts en garantia.

g) *Correccions per deteriorament del valor originades pel risc de crèdit*

S'ha de presentar, per a cada classe d'actius financers, una anàlisi del moviment dels comptes correctors representatius de les pèrdues per deteriorament originades pel risc de crèdit.

h) *Impagament i incompliment de condicions contractuals*

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

- Dels detalls de qualsevol impagament del principal o interessos que s'hagi produït durant l'exercici.
- Del valor en llibres en la data de tancament de l'exercici dels préstecs en què s'hagi produït un incompliment per impagament, i
- Si l'impagament ha estat reparat o s'han renegociat les condicions del préstec, abans de la data de formulació dels comptes anuals.

Si durant l'exercici s'ha produït un incompliment contractual diferent de l'impagament i sempre que aquest fet atorgui al prestador el dret a reclamar el pagament anticipat, s'ha de subministrar una informació similar a la descrita, excepte si l'incompliment s'ha solucionat o les condicions s'han renegociat abans de la data de tancament de l'exercici.

i) *Deutes amb característiques especials*

Quan l'empresa tingui deutes amb característiques especials, ha d'informar de la naturalesa dels deutes, els seus imports i característiques, i ha de desglossar, quan escaigui, si són amb empreses del grup o associades.

9.2.2. *Informació relacionada amb el compte de pèrdues i guanys i el patrimoni net*

S'ha d'informar de:

- a) Les pèrdues o guanys nets procedents de les diferents categories d'instruments financers definides en la norma de registre i valoració novena.
- b) Els ingressos i despeses financeres calculats per aplicació del mètode del tipus d'interès efectiu.
- c) L'import de les correccions valoratives per deteriorament per a cada classe d'actius financers, així com l'import de qualsevol ingrés financer imputat en el compte de pèrdues i guanys relacionat amb aquests actius.

9.2.3. *Altra informació a incloure en la memòria*

a) *Comptabilitat de cobertures*

L'empresa ha d'incloure, per classes de cobertura comptable, una descripció detallada de les operacions de cobertura que realitzi, dels instruments financers designats com a instruments de cobertura, així com dels seus valors raonables en la data de tancament de l'exercici i de

la naturalesa dels riscos que han estat coberts. En particular, ha de justificar que es compleixen els requisits exigits en la norma de registre i valoració relativa a instruments financers.

Adicionalment, en les cobertures de fluxos d'efectiu, l'empresa ha d'informar sobre:

- a) Els exercicis en què s'espera que ocorrin els fluxos d'efectiu i els exercicis en què s'espera que afectin el compte de pèrdues i guanys.
- b) L'import reconegut en el patrimoni net durant l'exercici i l'import que ha estat imputat al compte de pèrdues i guanys des del patrimoni net, i s'han de detallar els imports inclosos en cada partida del compte de pèrdues i guanys.
- c) L'import que s'hagi reduït del patrimoni net durant l'exercici i s'hagi inclòs en la valoració inicial del preu d'adquisició o del valor en llibres d'un actiu o passiu no financer, quan la partida coberta sigui una transacció prevista altament probable, i
- d) Totes les transaccions previstes per a les quals prèviament s'hagi aplicat comptabilitat de cobertures, però que no s'espera que hagin d'ocórrer.

En les cobertures de valor raonable també s'ha d'informar sobre l'import de les pèrdues o guanys de l'instrument de cobertura i de les pèrdues o guanys de la partida coberta atribuïbles al risc cobert.

Així mateix s'ha de revelar l'import de la ineficàcia registrada en el compte de pèrdues i guanys en relació amb la cobertura dels fluxos d'efectiu i amb la cobertura de la inversió neta en negocis a l'estranger.

b) *Valor raonable*

L'empresa ha de revelar el valor raonable de cada classe d'instruments financers i l'ha de comparar amb el seu corresponent valor en llibres.

No és necessari revelar el valor raonable en els supòsits següents:

- a) Quan el valor en llibres constitueixi una aproximació acceptable del valor raonable; per exemple, en el cas dels crèdits i dèbits per operacions comercials a curt termini.
- b) Quan es tracti d'instruments de patrimoni no cotitzats en un mercat actiu i els derivats que tinguin a aquests per subjacent, que, segons el que estableix la norma de registre i valoració novena, es valorin pel seu cost.

En aquest cas, l'empresa ha de revelar aquest fet i descriure l'instrument financer, el seu valor en llibres i l'explicació de les causes que impedeixen la determinació fiable del seu valor raonable. Igualment, s'ha d'informar sobre si l'empresa té la intenció o no d'alienar-lo i quan.

En el cas de baixa del balanç de l'instrument financer durant l'exercici, s'ha de revelar aquest fet, així com el valor en llibres i l'import de la pèrdua o guany reconeguda en el moment de la baixa.

També s'ha d'indicar si el valor raonable dels actius financers i passius financers es determina, del tot o en part, prenent com a referència els preus cotitzats en mercats actius o s'estima utilitzant una tècnica de valoració. En aquest últim cas s'han d'assenyalar les hipòtesis i metodologies considerades en l'estimació del valor raonable per a cada classe d'actius financers i passius financers.

L'empresa ha de revelar el fet que els valors raonables registrats o sobre els quals s'ha informat en la memòria es determinen, totalment o parcialment, utilitzant tècniques de valoració fonamentades en hipòtesis que no es recolzen en condicions de mercat en el mateix instrument ni en dades de mercat observables que estiguin disponibles. Quan el valor raonable s'ha determinat segons el

que disposa aquest paràgraf, s'ha d'informar de l'import total de la variació de valor raonable imputat al compte de pèrdues i guanys de l'exercici.

c) *Empreses del grup, multigrup i associades*

S'ha de detallar informació sobre les empreses del grup, multigrup i associades, que inclogui:

a) Denominació, domicili i forma jurídica de les empreses del grup, on s'especifiqui per a cadascuna:

- Activitats que exerceixen.
- Fracció de capital i dels drets de vot que es posseeix directament i indirectament, amb la distinció entre tots dos.

— Import del capital, reserves, altres partides del patrimoni net i resultat de l'últim exercici que derivi dels criteris que inclouen el Codi de comerç i les seves normes de desplegament, en què es diferenciï el resultat d'exploatació i es desglossi el d'operacions continuades i el d'operacions interrompudes, en cas que l'empresa del grup estigui obligada a donar aquesta informació en els seus comptes anuals individuals.

- Valor segons llibres de la participació en capital.
- Dividends rebuts en l'exercici.
- Indicació de si les accions cotitzen en borsa o no i, si s'escau, cotització mitjana de l'últim trimestre de l'exercici i cotització en el tancament de l'exercici.

b) La mateixa informació que la del punt anterior respecte de les empreses multigrup, associades, aquelles en què, fins i tot posseint més del 20% del capital, l'empresa no hi exerceix una influència significativa i aquelles en què la societat sigui soci col·lectiu. Així mateix, s'ha d'informar sobre les contingències en què s'hagi incorregut en relació amb les empreses esmentades. Si l'empresa exerceix influència significativa sobre una altra posseint un percentatge inferior al 20% del capital o si, tot i posseir més del 20%, no s'exerceix una influència significativa, s'han d'explicar les circumstàncies que afecten les relacions esmentades.

c) S'han de detallar les adquisicions realitzades durant l'exercici que hagin portat a qualificar una empresa de dependent, i s'ha d'indicar la fracció de capital i el percentatge de drets de vot adquirits.

d) Notificacions efectuades, en compliment del que disposa l'article 86 del Text refós de la Llei de societats anònimes, a les societats participades, directament o indirectament, en més d'un 10%.

e) Import de les correccions valoratives per deteriorament registrades en les diferents participacions, diferenciant les reconegudes en l'exercici de les acumulades. Així mateix s'ha d'informar, si s'escau, sobre les dotacions i reversions de les correccions valoratives per deteriorament carregades i abonades, respectivament, contra la partida del patrimoni net que reculli els ajustos valoratius, en els termes que indica la norma de registre i valoració.

f) El resultat derivat de l'alienació o disposició per un altre mitjà, d'inversions en empreses del grup, multigrup i associades.

d) *Un altre tipus d'informació*

S'ha d'incloure informació sobre:

a) Els compromisos fermes de compra d'actius financers i fonts previsible de finançament, així com els compromisos fermes de venda.

b) Els contractes de compra o venda d'actius no financers que, d'acord amb l'apartat 5.4 de la norma de registre i valoració relativa a instruments financers, es reconeixin i valorin segons el que disposa la norma esmentada.

c) Qualsevol altra circumstància de caràcter substancial que afecti els actius financers, com ara litigis, embarcaments, etc.

d) L'import disponible en les línies de descompte, així com les pòlisses de crèdit concedides a l'empresa amb els seus límits respectius, de manera que s'indiqui la part de què es disposa.

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

9.3. *Informació sobre la naturalesa i el nivell de risc procedent d'instruments financers*

9.3.1. *Informació qualitativa*

Per a cada tipus de risc: risc de crèdit, risc de liquiditat i risc de mercat (aquest últim comprèn el risc de tipus de canvi, de tipus d'interès i altres riscos de preu), s'ha d'informar de l'exposició al risc i com es produeix aquest risc, i també s'han de descriure els objectius, polítiques i procediments de gestió del risc i els mètodes que s'utilitzen per al seu mesurament.

Si hi haguessin canvis en aquests aspectes d'un exercici a un altre, s'han d'explicar.

9.3.2. *Informació quantitativa*

Per a cada tipus de risc, s'ha de presentar:

a) Un resum de la informació quantitativa respecte a l'exposició al risc en la data de tancament de l'exercici. Aquesta informació s'ha de basar en la que utilitza internament el consell d'administració de l'empresa o òrgan de govern equivalent.

b) Informació sobre les concentracions de risc, que ha d'incloure una descripció de la forma de determinar la concentració, les característiques comunes de cada concentració (àrea geogràfica, divisa, mercat, contrapartida, etc.), i l'import de les exposicions al risc associat als instruments financers que comparteixin aquestes característiques.

9.4. *Fons propis*

S'ha d'informar sobre:

a) Nombre d'accions o participacions en el capital i valor nominal de cadascuna, distingint-les per classes, així com els drets que s'hi atorguen i les restriccions que poden tenir. També, si s'escau, s'ha d'indicar per a cada classe els desemborsaments pendents, així com la data d'exigibilitat. Aquesta mateixa informació s'ha de requerir respecte a altres instruments de patrimoni diferents del capital.

b) Ampliació de capital en curs indicant-hi el nombre d'accions o participacions a subscriure, el seu valor nominal, la prima d'emissió, el desemborsament inicial, els drets que han d'incorporar i les restriccions que tenen; així com l'existència o no de drets preferents de subscripció a favor de socis, accionistes o obligacionistes; i el termini concedit per a la subscripció.

c) Import del capital autoritzat per la junta d'accionistes perquè els administradors el posin en circulació, amb indicació del període al qual s'estén l'autorització.

d) Drets incorporats a les parts de fundador, bons de gaudi, obligacions convertibles i instruments financers similars, amb indicació del seu nombre i de l'extensió dels drets que confereixen.

e) Circumstàncies específiques que restringeixen la disponibilitat de les reserves.

f) Nombre, valor nominal i preu mitjà d'adquisició de les accions o participacions pròpies en poder de la societat o d'un tercer que obri per compte d'aquesta, especificant-ne el destí final previst i l'import de la reserva per adquisició d'accions de la societat dominant. També s'ha d'informar sobre el nombre, valor nominal i import

de la reserva corresponent a les accions pròpies acceptades en garantia. Si s'escau, s'ha d'informar igualment en el que correspongui, respecte a altres instruments de patrimoni diferents del capital.

g) La part de capital que, si s'escau, posseeix una altra empresa, directament o per mitjà de les seves filials, quan sigui igual o superior al 10%.

h) Accions de la societat admeses a cotització.

i) Opcions emeses o altres contractes per la societat sobre les seves pròpies accions, que s'hagin de qualificar de fons propis, descrivint-ne les condicions i imports corresponents.

j) Circumstàncies específiques relatives a subvencions, donacions i llegats atorgats per socis o propietaris.

10. Existències

S'ha d'informar sobre:

a) Les 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.

b) L'import de les despeses financeres capitalitzades durant l'exercici en les existències de cycle de producció superior a un any, així com els criteris seguits per a la seva determinació.

c) Compromisos fermes de compra i venda, així com informació sobre contractes de futur o d'opcions relatius a existències.

d) Limitacions en la disponibilitat de les existències per garanties, pignoracions, fiances i altres raons anàlogues, indicant-hi les partides a què afecten, el seu import i projecció temporal.

e) Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu que afecti la titularitat, disponibilitat o valoració de les existències, com ara: litigis, assegurances, embargaments, etc.

11. Moneda estrangera

1. Import global dels elements d'actiu i passiu denominats en moneda estrangera, incloent-hi un desglossament d'actius i passius més significatius classificats per monedes. També s'han d'indicar els imports corresponents a compres, vendes i serveis rebuts i prestats.

2. L'empresa ha de revelar la informació següent:

a) L'import de les diferències de canvi reconegudes en el resultat de l'exercici per classes d'instruments financers, amb la presentació per separat de les que provenen

de transaccions que s'han liquidat al llarg del període i de les que estan vives o pendents de venciment en la data de tancament de l'exercici, amb excepció de les que procedeixen dels instruments financers que es valorin a un valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys, i

b) Les diferències de conversió classificades com un component separat del patrimoni net, dins de l'epígraf «Diferències de conversió», així com una conciliació entre els imports d'aquestes diferències al principi i al final de l'exercici.

3. Quan s'hagi produït un canvi en la moneda funcional, ja sigui de l'empresa que informa o d'algun negoci significatiu a l'estranger, s'ha de revelar aquest fet, així com la raó del canvi esmentat.

4. En el cas excepcional que l'empresa utilitzi més d'una moneda funcional, ha de revelar l'import dels actius, xifra de negocis i resultats que han estat expressats en cadascuna d'aquestes monedes funcionals.

5. Si s'escau, la moneda funcional d'un negoci a l'estranger, especificant-hi la inversió neta en aquest, quan sigui diferent de la moneda de presentació dels comptes anuals.

6. Quan l'empresa tingui negocis a l'estranger i estiguin sotmesos a altes taxes d'inflació, s'ha d'informar sobre:

a) El fet que els comptes anuals, així com les xifres corresponents a exercicis anteriors, han estat ajustats perquè es consideren els canvis en el poder adquisitiu general de la moneda funcional i que, com a resultat d'això, estan expressats en la unitat monetària corrent en la data de tancament de l'exercici, i

b) La identificació i valor de l'índex general de preus en la data de tancament de l'exercici, així com el moviment del mateix índex durant l'exercici corrent i l'anterior.

12. Situació fiscal

12.1. Impostos sobre beneficis

Explicació de la diferència que existeix entre l'import net dels ingressos i despeses de l'exercici i la base imposable (resultat fiscal). Amb aquest objectiu, s'ha d'incloure la conciliació següent, tenint en compte que les diferències entre les magnituds esmentades que no s'identifiquen com a temporànies d'acord amb la norma de registre i valoració, s'han de qualificar com a diferències permanents.

CONCILIACIÓ DE L'IMPORT NET D'INGRESSOS I DESPESES DE L'EXERCICI AMB LA BASE IMPOSABLE DE L'IMPOST SOBRE BENEFICIS

	Compte de pèrdues i guanys			Ingressos i despeses directament imputats al patrimoni net		
	Augments	Disminucions		Augments	Disminucions	
Saldo d'ingressos i despeses de l'exercici
Impost sobre societats
Diferències permanents
Diferències temporànies:						
— amb origen en l'exercici
— amb origen en exercicis anteriors
Compensació de bases imposables negatives d'exercicis anteriors			(-----)			
Base imposable (resultat fiscal)			-----			

Explicació i conciliació numèrica entre la despesa/l'ingrés per impostos sobre beneficis i el resultat de multiplicar els tipus de gravamen aplicables al total d'ingressos i despeses reconeguts, diferenciant-hi el saldo del compte de pèrdues i guanys.

A més, s'ha d'indicar la informació següent:

1. Desglossament de la despesa o ingrés per impostos sobre beneficis, diferenciant l'impost corrent i la variació d'impostos diferits, que s'imputa al resultat del compte de pèrdues i guanys —i distingint el corresponent a les operacions continuades i a operacions interrompudes, si n'hi ha, i sempre que l'empresa hagi d'informar separatament dels resultats procedents d'operacions interrompudes—, així com el directament imputat al patrimoni net, diferenciant el que afecti cada epígraf de l'estat d'ingressos i despeses reconeguts.

2. En relació amb els impostos diferits, s'ha de desglossar aquesta diferència, distingint entre actius (diferències temporàries, crèdits per bases imposables negatives i altres crèdits) i passius (diferències temporàries).

3. L'import i termini d'aplicació de diferències temporàries deduïbles, bases imposables negatives i altres crèdits fiscals, quan no s'hagi registrat en el balanç el corresponent actiu per impost diferit.

4. L'import de les diferències temporàries imposables per inversions en dependents, associades i negocis conjunts quan no s'hagi registrat en balanç el corresponent passiu per impost diferit, en els termes que assenyala la norma de registre i valoració.

5. L'import dels actius per impost diferit, amb indicació de la naturalesa de l'evidència utilitzada per al seu reconeixement, inclosa, si s'escau, la planificació fiscal, quan la realització de l'actiu depèn de guanys futurs superiors als que corresponen a la reversió de les diferències temporàries imposables, o quan l'empresa hagi experimentat una pèrdua, ja sigui en el present exercici o en l'anterior, al país amb què es relaciona l'actiu per impost diferit.

6. Naturalesa, import i compromisos adquirits en relació amb els incentius fiscals aplicats durant l'exercici, com ara beneficis, deduccions i determinades diferències permanents, així com els pendents de deduir. En particular, s'ha d'informar sobre incentius fiscals objecte de periodificació, i s'ha d'assenyalar l'import imputat a l'exercici i el que resta per imputar.

7. S'ha d'informar addicionalment de l'impost a pagar a les diferents jurisdiccions fiscals, i detallar les retencions i pagaments a compte efectuats.

8. S'han d'identificar la resta de diferències permanents assenyalant el seu import i naturalesa.

9. Canvis en els tipus impositius aplicables respecte als de l'exercici anterior. S'hi ha d'indicar l'efecte en els impostos diferits registrats en exercicis anteriors.

10. Informació relativa a les provisions derivades de l'impost sobre beneficis, així com sobre les contingències de caràcter fiscal i sobre esdeveniments posteriors al tancament que suposin una modificació de la normativa fiscal que afecta els actius i passius fiscals registrats. En particular, s'ha d'informar dels exercicis pendents de comprovació.

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

12.2. Altres tributs

S'ha d'informar sobre qualsevol circumstància de caràcter significatiu en relació amb altres tributs; en particular qualsevol contingència de caràcter fiscal, així com els exercicis pendents de comprovació.

13. Ingressos i despeses

1. El desglossament de les partides 4.a) i 4.b) del compte de pèrdues i guanys, «Consum de mercaderies »

i «Consum de primeres matèries i altres matèries consumibles», distingint entre compres i variació d'existències. Així mateix, s'han de diferenciar les compres nacionals, les adquisicions intracomunitàries i les importacions.

Desglossament de la partida 6.b) del compte de pèrdues i guanys «Càrregues socials», distingint entre aportacions i dotacions per a pensions i altres càrregues socials.

En cas que l'empresa formuli el compte de pèrdues i guanys abreujat ha d'incloure en aquest apartat els desglossaments abans indicats en relació amb les partides 4., «Aprovisionaments», i 6., «Despeses de personal», del model abreujat del compte esmentat.

2. L'import de la venda de béns i prestació de serveis produïts per permuta de béns no monetaris i serveis.

3. Els resultats originats fora de l'activitat normal de l'empresa inclosos en la partida «Altres resultats».

14. Provisions i contingències

1. Per a cada provisió reconeguda en el balanç s'ha d'indicar:

a) Anàlisi del moviment de cada partida del balanç durant l'exercici, indicant-hi:

- Saldo inicial.
- Dotacions.
- Aplicacions.
- Altres ajustos realitzats (combinacions de negocis, etc.).
- Saldo final.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

b) Informació sobre l'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.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

c) Una descripció de la naturalesa de l'obligació assumida.

d) Una descripció de les estimacions i procediments de càlcul aplicats per a la valoració dels corresponents imports, així com de les incerteses que puguin aparèixer en les estimacions esmentades. Si s'escau, s'han de justificar els ajustos que hagi correspost realitzar.

e) Indicació dels imports de qualsevol dret de reemborsament, en què s'assenyalin les quantitats que, si s'escau, s'hagin reconegut en l'actiu de balanç per aquests drets.

2. Llevat que sigui remota la sortida de recursos, per a cada tipus de contingència s'ha d'indicar:

- a) Una breu descripció de la seva naturalesa.
- b) Evolució previsible, així com els factors dels quals depèn.
- c) Una estimació quantificada dels possibles efectes en els estats financers i, en cas que no es pugui realitzar, informació sobre aquesta impossibilitat i incerteses que la motiven, en què s'assenyalin els riscos màxims i mínims.
- d) L'existència de qualsevol dret de reemborsament.

e) En el cas excepcional en què una provisió no s'hagi pogut registrar en el balanç perquè no pot ser valorada de forma fiable, addicionalment s'han d'explicar els motius pels quals no es pot fer la dita valoració.

3. En cas que sigui probable l'entrada de beneficis o rendiments econòmics per a l'empresa procedents d'actius que no compleixin els criteris de reconeixement, s'ha d'indicar:

- a) Una breu descripció de la seva naturalesa.
- b) Evolució previsible, així com els factors dels quals depèn.

c) Informació sobre els criteris utilitzats per a la seva estimació, així com els possibles efectes en els estats financers i, en cas que no es puguin realitzar, informació sobre aquesta impossibilitat i incerteses que la motiven.

4. Excepcionalment, en els casos en què tot i mitjançar un litigi amb un tercer la informació exigida en els apartats anteriors perjudiqui seriosament la posició de l'empresa, no és necessari que se subministri la dita informació, però s'ha de descriure la naturalesa del litigi i s'ha de donar compte de l'omissió d'aquesta informació i de les raons que han portat a prendre aquesta decisió.

15. Informació sobre medi ambient

S'ha de facilitar informació sobre:

a) Descripció i característiques dels sistemes, equips i instal·lacions més significatius incorporats a l'immobilitzat material, que tinguin la finalitat de minimitzar l'impacte mediambiental i la protecció i millora del medi ambient, indicant-ne la naturalesa, destí, així com el valor comptable i la corresponent amortització acumulada, sempre que es pugui determinar de forma individualitzada, així com les correccions valoratives per deteriorament, diferenciant les reconegudes en l'exercici de les acumulades.

b) Despeses incorregudes en l'exercici que tinguin com a finalitat la protecció i millora del medi ambient, indicant-ne el destí.

c) Riscos coberts per les provisions corresponents a actuacions mediambientals, amb una especial indicació dels derivats de litigis en curs, indemnitzacions i altres; per a cada provisió s'ha d'assenyalar la informació requerida per a les provisions reconegudes en el balanç a l'apartat 1 de la nota 14.

d) Contingències relacionades amb la protecció i millora del medi ambient, incloent-hi la informació que exigeix l'apartat 2 de la nota 14.

e) Inversions realitzades durant l'exercici per raons mediambientals.

f) Compensacions a rebre de tercers.

16. Retribucions a llarg termini al personal

1. Quan l'empresa atorgui retribucions a llarg termini al personal d'aportació o prestació definida, ha d'incloure una descripció general del tipus de pla de què es tracti.

2. Per al cas de retribucions a llarg termini al personal de prestació definida, addicionalment s'ha d'incloure la informació requerida per a les provisions reconegudes en el balanç a l'apartat 1 de la nota 14, i també s'ha de detallar:

a) Una conciliació entre els actius i passius reconeguts en el balanç.

b) Import de les partides incloses en el valor raonable dels actius afectes al pla.

c) Principals hipòtesis actuàries utilitzades, amb els seus valors en la data de tancament de l'exercici.

17. Transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni

Per a cada acord de pagaments basats en instruments de patrimoni, s'ha d'indicar:

1. Descripció de cada tipus d'acord de pagaments basats en instruments de patrimoni que hi hagi hagut al llarg de l'exercici, amb indicació del beneficiari. Si els acords esmentats tenen característiques similars, s'hi pot informar de manera conjunta, sempre que aquesta informació permeti comprendre la naturalesa i l'abast dels acords esmentats.

2. Quan pertoqui registrar passius en les transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni,

s'ha d'incloure la informació requerida per a les provisions reconegudes en el balanç a l'apartat 1 de la nota 14.

3. Quan les transaccions consisteixin en pagaments basats en opcions sobre accions, s'ha d'informar sobre:

a) El nombre i la mitjana ponderada dels preus d'exercici de les opcions existents al començament i al final de l'exercici, les concedides, i anul·lades durant el mateix exercici, així com les que hagin caducat al llarg d'aquest exercici. Finalment s'ha de proporcionar la mateixa informació sobre les exercitables al final de període.

b) Per a les opcions sobre accions exercitades durant l'exercici, s'ha d'indicar el preu mitjà ponderat de les accions en la data d'exercici, i es pot assenyalar el preu mitjà ponderat de l'acció durant el període.

c) Per a les opcions existents al final de l'exercici, el rang de preus d'exercici i la vida mitjana ponderada pendent d'aquestes.

S'ha d'indicar com s'ha determinat durant l'exercici el valor raonable dels béns o serveis rebuts o el valor raonable dels instruments de patrimoni concedits.

S'ha d'indicar l'efecte que hagin tingut les transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni sobre la situació financera i el resultat de l'empresa.

4. Quan no es pugui estimar amb fiabilitat el valor raonable dels béns i serveis rebuts, segons s'estableix en la norma de registre i valoració, s'ha d'informar sobre aquest fet, explicant els motius de la dita impossibilitat.

18. Subvencions, donacions i llegats

S'ha d'informar sobre:

1. L'import i característiques de les subvencions, donacions i llegats rebuts que apareixen en el balanç, així com els imputats en el compte de pèrdues i guanys.

2. Anàlisi del moviment del contingut de la subagrupació corresponent del balanç, que indiqui el saldo inicial i final, així com els augments i disminucions. En particular s'ha d'informar sobre els imports rebuts i, si s'escau, retornats.

3. Informació sobre l'origen de les subvencions, donacions i llegats, indicant, per a les primeres, l'ens públic que les concedeix, i precisant si el seu atorgant és l'Administració local, autonòmica, estatal o internacional.

4. Informació sobre el compliment o no de les condicions associades a les subvencions, donacions i llegats.

19. Combinacions de negocis

1. L'empresa adquirent ha d'indicar, per a cada una de les combinacions de negocis que hagi efectuat durant l'exercici, la informació següent:

a) Els noms i descripcions de les empreses o negocis que es combinin.

b) La data d'adquisició.

c) La forma jurídica que fa servir per portar a terme la combinació.

d) Els motius pels quals es realitza l'operació, així com una descripció dels factors que donen lloc al reconeixement del fons de comerç.

e) El cost de la combinació i una descripció dels seus components, que es desagregui per categories d'elements, com ara:

— Efectiu.

— Altres actius materials o intangibles, com ara un negoci o empresa dependent de l'adquirent.

— Pagaments contingents.

— Instruments de deute.

— Participació en el patrimoni de l'adquirent, incloent-hi el nombre d'instruments de patrimoni emesos o a emetre i el mètode per estimar el seu valor raonable.

— Les participacions prèvies en el patrimoni de l'empresa adquirida que no hagin donat lloc al seu control, en les combinacions de negocis per etapes.

f) Els imports reconeguts, en la data d'adquisició, per a cada classe d'actius i passius de l'empresa adquirida, indicant-hi els que, d'acord amb la norma de registre i valoració, no es recullen pel seu valor raonable.

g) L'import màxim potencial dels pagaments futurs que l'adquirent pugui estar obligada a realitzar conforme a les condicions de l'adquisició, o la circumstància que aquest import no existeix, si és així.

h) Respecte del fons de comerç que pugui haver sorgit en les combinacions de negoci, l'empresa ha de subministrar la informació sol·licitada a l'apartat 2 de la nota 7.

i) En les combinacions de negocis en què el cost de la combinació sigui inferior al valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits, l'import i la naturalesa de qualsevol excés que es reconegui en el compte de pèrdues i guanys d'acord amb el que estableix la norma de registre i valoració i la partida en què figuri. Així mateix, si s'escau, s'han de descriure els actius intangibles que no hagin pogut ser registrats perquè no se'n pot calcular la valoració per referència a un mercat actiu.

j) En les combinacions de negoci en què hi hagi una relació prèvia entre adquirent i adquirit, en la data d'adquisició, s'ha assenyalar la naturalesa de la relació esmentada i, si s'escau, la valoració de l'import per liquidar la dita relació prèvia, el mètode utilitzat per determinar-la i qualsevol resultat reconegut com a conseqüència d'aquesta liquidació així com la partida en què figuri.

2. La informació requerida a l'apartat anterior s'ha de revelar de forma agregada per a les combinacions de negocis, efectuades durant l'exercici econòmic, que individualment no tinguin importància relativa.

Adicionalment, l'empresa adquirent ha de proporcionar la informació que conté l'apartat anterior per a cada una de les combinacions de negocis efectuades o en curs entre la data de tancament dels comptes anuals i la de la seva formulació, llevat que això no sigui possible. En aquest cas s'han d'assenyalar les raons per les quals aquesta informació no pot ser proporcionada.

3. L'empresa adquirent ha de revelar, de forma separada per a cada combinació de negocis efectuada durant l'exercici, o de forma agregada per a les que no tinguin individualment importància relativa, la part dels ingressos i el resultat imputable a la combinació des de la data d'adquisició. També ha d'indicar els ingressos i el resultat de l'exercici que hagi obtingut l'empresa resultant de la combinació de negocis sota el supòsit que totes les combinacions de negoci realitzades en l'exercici s'hagin efectuat en la data d'inici d'aquest.

En cas que aquesta informació no pugui ser subministrada, s'ha d'assenyalar aquest fet i donar-ne els motius.

4. S'ha d'indicar la informació següent en relació amb les combinacions de negocis efectuades durant l'exercici o en els exercicis anteriors:

a) Si l'import reconegut en comptes s'ha determinat provisionalment, s'han d'assenyalar els motius pels quals el reconeixement inicial no és complet, els actius adquirits i compromisos assumits per als quals el període de valoració és obert i l'import i naturalesa de qualsevol ajust en la valoració efectuat durant l'exercici.

b) Una descripció dels fets o circumstàncies posteriors a l'adquisició que han donat lloc al reconeixement durant l'exercici d'impostos diferits adquirits com a part de la combinació de negocis.

c) L'import i una justificació de qualsevol guany o pèrdua reconeguda en l'exercici que estigui relacionada amb els actius adquirits o passius assumits i sigui d'un import, naturalesa o incidència que aquesta informació sigui rellevant per comprendre els comptes anuals de l'empresa resultant de la combinació de negocis.

20. Negocis conjunts

1. L'empresa ha d'indicar i descriure els interessos significatius en negocis conjunts fent un detall de la forma que adopta el negoci, que distingeixi entre:

- Explotacions controlades conjuntament, i
- Actius controlats conjuntament.

2. Sense perjudici de la informació requerida a l'apartat 2 de la nota 14, s'ha d'informar de forma separada sobre l'import agregat de les contingències següents, llevat que la probabilitat de pèrdua sigui remota:

a) Qualsevol contingència en què l'empresa com a partícip hagi incorregut en relació amb les inversions en negocis conjunts i la seva part en cadascuna de les contingències que hagin estat incorregudes conjuntament amb altres partícips.

b) La seva part de les contingències dels negocis conjunts en què pot ser responsable, i

c) Les contingències que sorgeixen a causa que l'empresa com a partícip pot ser responsable dels passius d'altres partícips d'un negoci conjunt.

3. L'empresa ha d'informar separadament de l'import total dels compromisos següents:

a) Qualsevol compromís d'inversió de capital, que hagi assumit en relació amb la seva participació en negocis conjunts, així com la seva part dels compromisos d'inversió de capital assumits conjuntament amb altres partícips, i

b) La seva participació en els compromisos d'inversió de capital assumits pels propis negocis conjunts.

4. S'han de desglossar, per a cada partida significativa del balanç, del compte de pèrdues i guanys, de l'estat de fluxos d'efectiu i de l'estat de canvis en el patrimoni net, els imports corresponents a cada negoci conjunt.

21. Actius no corrents mantinguts per a la venda i operacions interrompudes

1. Per a cada activitat que hagi de ser classificada com a interrompuda, s'ha d'indicar:

a) Els ingressos, les despeses i el resultat abans d'impostos de les activitats interrompudes, reconeguts en el compte de pèrdues i guanys.

b) La despesa per impost sobre beneficis relativa a l'anterior resultat.

c) Els fluxos nets d'efectiu atribuïbles a les activitats d'explotació, d'inversió i finançament de les activitats interrompudes.

d) Una descripció detallada dels elements patrimonials afectes a l'activitat esmentada, indicant-ne l'import i les circumstàncies que han motivat la classificació esmentada.

e) Els ajustos que s'efectuïn en l'exercici corrent als imports presentats prèviament que es refereixin a les activitats interrompudes i que estiguin directament relacionats amb l'alienació o disposició per una altra via d'aquests en un exercici anterior. O, si s'escau, els originats per no haver-se produït l'esmentada alienació.

f) Els resultats relatius a l'activitat que s'hagin presentat prèviament com a activitats interrompudes, i que tanmateix finalment no hagin estat alienades.

2. Per a cada actiu no corrent o grup alienable d'elements que s'hagi de qualificar de mantingut per a la venda, incloent els d'activitats interrompudes, s'ha d'indicar:

a) Una descripció detallada dels elements patrimonials, indicant-ne l'import i les circumstàncies que han motivat la classificació esmentada.

b) El resultat reconegut en el compte de pèrdues i guanys o en l'estat de canvis en el patrimoni net, per a cada element significatiu.

c) Els ajustos que s'efectuïn en l'exercici corrent als imports presentats prèviament que es refereixin als actius no corrents o grups alienables d'elements mantinguts per a la venda i que estiguin directament relacionats amb l'alienació o disposició per una altra via d'aquests en un exercici anterior. O, si s'escau, els originats perquè no s'ha produït l'alienació esmentada.

3. Quan els requisits per qualificar un actiu no corrent o un grup alienable d'elements com a mantinguts per a la venda es compleixin després de la data de tancament de l'exercici, però abans de la formulació dels comptes anuals, l'empresa no els qualificarà com a mantinguts per a la venda en els comptes anuals que formuli. No obstant això, en relació a aquests ha de subministrar la informació que descriu la lletra a) de l'apartat anterior.

22. Fets posteriors al tancament

L'empresa ha d'informar:

1. Dels fets posteriors que posin de manifest circumstàncies que ja existien en la data de tancament de l'exercici que no hagin suposat, d'acord amb la seva naturalesa, la inclusió d'un ajust en les xifres incloses en els comptes anuals, però la informació que conté la memòria ha de ser modificada d'acord amb l'esmentat fet posterior.

2. Dels fets posteriors que mostrin condicions que no existien en el tancament de l'exercici i que siguin de tal importància que, si no se'n subministra informació, podria afectar la capacitat d'avaluació dels usuaris dels comptes anuals. En particular s'ha de descriure el fet posterior i s'ha d'incloure l'estimació dels seus efectes. En el supòsit que no sigui possible estimar els efectes d'aquest fet, s'ha d'incloure una manifestació expressa sobre aquesta qüestió, conjuntament amb els motius i condicions que provoquen l'esmentada impossibilitat d'estimació.

3. Fets esdeinguts amb posterioritat al tancament dels comptes anuals que afectin l'aplicació del principi d'empresa en funcionament, en què s'informi de:

a) La descripció del fet posterior i la seva naturalesa (factor que genera dubte respecte a l'aplicació del principi d'empresa en funcionament).

b) El potencial impacte del fet posterior sobre la situació de l'empresa.

c) Factors mitigadors relacionats, si s'escau, amb el fet posterior.

23. Operacions amb parts vinculades

1. La informació sobre operacions amb parts vinculades s'ha de subministrar separatament per a cada una de les categories següents:

- Entitat dominant.
- Altres empreses del grup.
- Negocis conjunts en què l'empresa sigui un dels participants.
- Empreses associades.
- Empreses amb control conjunt o influència significativa sobre l'empresa.
- Personal clau de la direcció de l'empresa o de l'entitat dominant.
- Altres parts vinculades.

2. L'empresa ha de facilitar la informació suficient per comprendre les operacions amb parts vinculades que hagi efectuat i els efectes d'aquestes sobre els seus estats financers, i ha d'incloure, entre d'altres, els aspectes següents:

a) Identificació de les persones o empreses amb les quals s'han realitzat les operacions vinculades, en què

s'expressi la naturalesa de la relació amb cada part implicada.

b) Detall de l'operació i la seva quantificació, en què s'expressi la política de preus seguida, posant-la en relació amb les que l'empresa utilitza respecte a operacions anàlogues realitzades amb parts que no tinguin la consideració de vinculades. Quan no existeixin operacions anàlogues efectuades amb parts que no tinguin la consideració de vinculades, els criteris o mètodes seguits per determinar la quantificació de l'operació.

c) Benefici o pèrdua que l'operació hagi originat en l'empresa i descripció de les funcions i riscos assumits per cada part vinculada respecte de l'operació.

d) Import dels saldos pendents, tant actius com passius, els seus terminis i condicions, la naturalesa de la contraprestació establerta per a la seva liquidació, on els actius i passius s'agrupin per tipus d'instrument financer (amb l'estructura que apareix en el balanç de l'empresa) i garanties atorgades o rebudes.

e) Correccions valoratives per deutes de cobrament dubtós relacionats amb els saldos pendents anteriors.

f) Despeses reconegudes en l'exercici com a conseqüència de deutes incobrables o de cobrament dubtós de parts vinculades.

3. En tot cas, s'ha d'informar dels següents tipus d'operacions amb parts vinculades:

- Vendes i compres d'actius corrents i no corrents.
- Prestació i recepció de serveis.
- Contractes d'arrendament financer.
- Transferències de recerca i desenvolupament.
- Acords sobre llicències.
- Acords de finançament, que incloguin préstecs i aportacions de capital, ja siguin en efectiu o en espècie. En les operacions d'adquisició i alienació d'instruments de patrimoni, s'hi ha d'especificar el nombre, valor nominal, preu mitjà i resultat d'aquestes, en què s'especifiqui el destí final previst en el cas d'adquisició.
- Interessos abonats i carregats; així com els meritats però no pagats o cobrats.
- Dividends i altres beneficis distribuïts.
- Garanties i avals.
- Remuneracions i indemnitzacions.
- Aportacions a plans de pensions i assegurances de vida.
- Prestacions a compensar amb instruments financers propis.
- Compromisos en ferm per opcions de compra o de venda o altres instruments que puguin implicar una transmissió de recursos o obligacions entre l'empresa i la part vinculada.
- Acord de repartiment de costos en relació amb la producció de béns i serveis que han de ser utilitzats per diverses parts vinculades.
- Acords de gestió de tresoreria, i
- Acords de condonació i de prescripció de deutes.

4. La informació anterior es pot presentar de forma agregada quan es refereixi a partides de naturalesa similar. En tot cas, s'ha de facilitar informació de caràcter individualitzat sobre les operacions vinculades que siguin significatives per la seva quantia o rellevants per a una adequada comprensió dels comptes anuals.

5. No és necessari informar en el cas d'operacions que, per bé que pertanyen al tràfic ordinari de l'empresa, s'efectuïn en condicions normals de mercat, siguin d'escassa importància quantitativa i els falti rellevància per expressar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa.

6. No obstant això, en tot cas s'ha d'informar sobre l'import dels sous, dietes i remuneracions de qualsevol classe meritats en el curs de l'exercici pel personal d'alta direcció i els membres de l'òrgan d'administració,

sigui quina sigui la seva causa, així com de les obligacions concretes en matèria de pensions o de pagament de primes d'assegurances de vida respecte dels membres antics i actuals de l'òrgan d'administració i personal d'alta direcció. Així mateix, s'ha d'incloure informació sobre indemnitzacions per cessament i pagaments basats en instruments de patrimoni. Quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, els requeriments anteriors s'han de referir a les persones físiques que els representin. Aquestes informacions es poden donar de forma global per concepte retributiu, de manera que recullin separadament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

També s'ha d'informar sobre l'import dels avançaments i crèdits concedits al personal d'alta direcció i als membres dels òrgans d'administració, amb indicació del tipus d'interès, les seves característiques essencials i els imports eventualment retornats, així com les obligacions assumides per compte seu a títol de garantia. Quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, els requeriments anteriors s'han de referir a les persones físiques que els representin. Aquestes informacions es poden donar de forma global per cada categoria, en què es recullin separadament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

7. Les empreses que s'organitzin sota la forma jurídica de societat anònima, han d'especificar la participació dels administradors en el capital d'una altra societat amb el mateix, anàleg o complementari gènere d'activitat que el que constitueixi l'objecte social, així com els càrrecs o les funcions que s'hi exerceixin, així com la realització per compte propi o d'altri, del mateix, anàleg o complementari gènere d'activitat que el que constitueixi l'objecte social de l'empresa.

8. En el cas de pertànyer a un grup d'empreses, s'ha de descriure l'estructura financera del grup.

24. Altra informació

S'ha d'incloure informació sobre:

1. El nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici, expressat per categories.

La distribució per sexes al terme de l'exercici del personal de la societat, desglossat en un nombre suficient de categories i nivells, entre els quals figuren el d'alts directius i el de consellers.

2. Les societats que hagin emès valors admesos a cotització en un mercat regulat de qualsevol Estat membre de la Unió Europea i que, d'acord amb la normativa en vigor, únicament publiquin comptes anuals individuals, estan obligades a informar sobre les principals variacions que s'originarien en el patrimoni net i en el compte de pèrdues i guanys si s'haguessin aplicat les Normes

internacionals d'informació financera adoptades pels reglaments de la Unió Europea, indicant els criteris de valoració que hagin aplicat.

3. L'import desglossat per conceptes dels honoraris per auditoria de comptes i altres serveis prestats pels auditors de comptes; en particular, s'ha de detallar el total dels honoraris carregats per altres serveis de verificació així com el total dels honoraris carregats per serveis d'assessorament fiscal. El mateix desglossament d'informació s'ha de donar dels honoraris corresponents a qualsevol empresa del mateix grup a què pertanyi l'auditor de comptes, o a qualsevol altra empresa amb què l'auditor estigui vinculat per control, propietat comuna o gestió.

4. La naturalesa i el propòsit de negoci dels acords de l'empresa que no figurin en balanç i sobre els quals no s'hagi incorporat informació en una altra nota de la memòria, així com el seu possible impacte financer, sempre que aquesta informació sigui significativa i d'ajuda per a la determinació de la posició financera de l'empresa.

5. Quan la societat sigui la de major actiu del conjunt de societats domiciliades a Espanya, sotmeses a una mateixa unitat de decisió, perquè estiguin controlades per qualsevol mitjà per una o diverses persones físiques o jurídiques, no obligades a consolidar, que actuïn conjuntament, o perquè estiguin sota direcció única per acords o clàusules estatutàries, ha d'incloure una descripció de les societats esmentades, assenyalant el motiu pel qual estan sota una mateixa unitat de decisió, i ha d'informar sobre l'import agregat dels actius, passius, patrimoni net, xifra de negocis i resultat del conjunt de les societats esmentades.

S'entén per societat de major actiu aquella que, en el moment de la seva incorporació a la unitat de decisió, presenti una xifra més alta en el total actiu del model del balanç.

6. Quan la societat no sigui la de major actiu del conjunt de societats sotmeses a una unitat de decisió en els termes assenyalats en el punt anterior, ha d'indicar la unitat de decisió a la qual pertany i el Registre Mercantil on estiguin dipositats els comptes anuals de la societat que conté la informació exigida en el punt anterior.

25. Informació segmentada

L'empresa ha d'informar de la distribució de l'import net de la xifra de negocis corresponent a les seves activitats ordinàries, per categories d'activitats, així com per mercats geogràfics, en la mesura que, des del punt de vista de l'organització de la venda de productes i de la prestació de serveis o altres ingressos corresponents a les activitats ordinàries de l'empresa, aquestes categories i mercats difereixin entre si d'una forma considerable.

Les empreses que puguin formular compte de pèrdues i guanys abreujat poden ometre aquesta informació.

III. MODELS ABREUJATS DE COMPTES ANUALS
BALANÇ ABREUJAT EN EL TANCAMENT DE L'EXERCICI 200X

NÚM. COMPTES	ACTIU	NOTES de la MEMÒRIA	200X	200X-1
	A) ACTIU NO CORRENT			
20,(280),(290) 21,(281),(291),23 22,(282),(292) 2403,2402,2413,2414,2323,2324,(2493),(2494),(293), (2943),(2944),(2953),(2954) 2405,2415,2425,(2495),250,251,252,253,254,255,257,258, (259),26,(2945),(2955),(297),(298) 474	I. Inmobilitzat intangible. II. Inmobilitzat material. III. Inversions immobiliàries. IV. Inversions en empreses del grup i associades a llarg termini. V. Inversions financeres a llarg termini. VI. Actius per impost diferit.			
	B) ACTIU CORRENT			
580,581,582,583,584,(599) 30,31,32,33,34,35,36,(39),407 430,431,432,433,434,435,436,(437),(490),(493) 5580 44,460,470,471,472,5531,5533,544 5303,5304,5313,5314,5323,5324,5333,5334, 5343,5344,5353,5354,(5393),(5394),5523,5524, (593),(5943),(5944),(5953),(5954) 5305,5315,5325,5335, 5354,5355,(5395),540,541,542,543,545,546,547,548,(549),551, 5525,5590,5593,565,566,(5945),(5955),(597),(598) 480,567 57	I. Actius no corrents mantinguts per a la venda II. Existències. III. Deutors comercials i altres comptes a cobrar. 1. Clients per vendes i prestacions de serveis. 2. Accionistes (socis) per desemborsaments exigits. 3. Altres deutors. IV. Inversions en empreses del grup i associades a curt termini. V. Inversions financeres a curt termini. VI. Periodificacions a curt termini. VII. Efectiu i altres actius líquids equivalents.			
	TOTAL ACTIU (A + B)			

NÚM. COMPTES	PATRIMONI NET I PASSIU	NOTES de la MEMÒRIA	200X	200X-1
	A) PATRIMONI NET			
100,101,102 (1030),(1040) 110 112,113,114,115,119 (108),(109) 120,(121) 118 129 (557) 111 133,1340,137 130,131,132 14 1605,170 1625,174 1615,1635,171,172,173,175,176,177,178,179,180,185,189 1603,1604,1613,1614,1623,1624,1633,1634 479 181	A-1) Fons propis. I. Capital. 1. Capital escripturat. 2. (Capital no exigit). II. Prima d'emissió. III. Reserves. IV. (Accions i participacions en patrimoni pròpies). V. Resultats d'exercicis anteriors. VI. Altres aportacions de socis. VII. Resultat de l'exercici. VIII. (Dividend a compte). IX. Altres instruments de patrimoni net. A-2) Ajustos per canvis de valor. A-3) Subvencions, donacions i llegats rebuts.			
	B) PASSIU NO CORRENT			
585,586,587,588,589 499,529 5105,520,527 5125,524 (1034),(1044),(190),(192),194,500,501,505,506,509,5115,5135,5145, 521,522,523,525,526,528,551,5525,5530,5523, 555,5565,5566,5595,5598,560,561,569 5103,5104,5113,5114,5123,5124,5133,5134,5144,5523,5524,5563,5564 400,401,403,404,405,(406) 41,438,465,466,475,476,477 485,568	I. Provisions a llarg termini. II. Deutes a llarg termini. 1. Deutes amb entitats de crèdit. 2. Creditors per arrendament financer. 3. Altres deutes a llarg termini. III. Deutes amb empreses del grup i associades a llarg termini. IV. Passius per impost diferit. V. Periodificacions a llarg termini. C) PASSIU CORRENT I. Passius vinculats amb actius no corrents mantinguts per a la venda. II. Provisions a curt termini. III. Deutes a curt termini. 1. Deutes amb entitats de crèdit. 2. Creditors per arrendament financer. 3. Altres deutes a curt termini. IV. Deutes amb empreses del grup i associades a curt termini. V. Creditors comercials i altres comptes a pagar. 1. Proveïdors. 2. Altres creditors. VI. Periodificacions a curt termini.			
	TOTAL PATRIMONI NET I PASSIU (A + B + C)			

COMpte DE PERduES I GUANYs ABREUJAT CORRESPONENT AL EXERCICI ACABAT EL ... DE 200X

NÚM. COMPTES	Nota	(Deure) Haver	
		200X	200X-1
700,701,702,703,704, 705,(706),(708),(709) (6930), 711*,7930 73	1. Import net de la xifra de negocis. 2. Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació.		
(600),(601),(602),606,(607),608,609,61*,(6931), (6932),(6933),7931,7932,7933 740,747,75	3. Treballs realitzats per l'empresa per al seu actiu. 4. Aprovisionaments.		
(62),(631),(634),636,639,(65),(694),(695),794, 7954 (64),7950,7957 746	5. Altres ingressos d'explotació. 6. Despeses de personal. 7. Altres despeses d'explotació.		
7951,7952,7955,7956 (670),(671),(672),(690),(691),(692),770,771,772, 790,791,792	8. Amortització de l'immobilitzat. 9. Imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres. 10. Excessos de provisions. 11. Deteriorament i resultat per alienacions de l'immobilitzat.		
	A) RESULTAT D'EXPLOTACIÓ (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)		
760,761,762,767,769 (660),(661),(662),(664),(665),(669) (663),763 (668),768	12. Ingressos financers. 13. Despeses financeres. 14. Variació de valor raonable en instruments financers. 15. Diferències de canvi.		
(666),(667),(673),(675),(696),(697),(698),(699), 766,773,775,796,797,798,799	16. Deteriorament i resultat per alienacions d'instruments financers.		
	B) RESULTAT FINANCER (12+13+14+15+16)		
	C) RESULTAT ABANS D'IMPOSTOS (A+B)		
(6300)*,6301*,(633),638	17. Impostos sobre beneficis.		
	D) RESULTAT DE L'EXERCICI (C + 17)		

* El seu signe pot ser positiu o negatiu

**ESTAT ABREUJAT DE CANVIS EN EL PATRIMONI NET
CORRESPONENT A L'EXERCICI ACABAT EL ...DE 200X**

**A) ESTAT ABREUJAT D'INGRESSOS I DESPESES RECONEGUTS
CORRESPONENT A L'EXERCICI ACABAT EL ...DE 200X**

NÚM. COMPTES		Notes en la memòria	_200X	_200X-1
	A) Resultat del compte de pèrdues i guanys			
	Ingrés i despeses imputats directament al patrimoni net			
(800),(89),900,991,992	I. Per valoració d'instruments financers.			
(810),910	II. Per cobertures de fluxos d'efectiu.			
94	III. Subvencions, donacions i llegats rebuts.			
(85),95	IV. Per guanys i pèrdues actuàrials i altres ajustos.			
(8399)*,8301*(,833),834,835,838	V. Efecte impositiu.			
	B) Total ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net (I+II+III+IV+V)			
	Transferències al compte de pèrdues i guanys			
(802),902,993,994	VI. Per valoració d'instruments financers.			
(812),912	VII. Per cobertures de fluxos d'efectiu.			
(84)	VIII. Subvencions, donacions i llegats rebuts.			
8301*(,836),(837)	IX. Efecte impositiu.			
	C) Total transferències al compte de pèrdues i guanys (VI+VII+VIII+IX)			
	TOTAL D'INGRESSOS I DESPESES RECONEGUTS (A + B +C)			

* El seu signe pot ser positiu o negatiu

CONTINGUT DE LA MEMÒRIA ABREUJADA

1. Activitat de l'empresa

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

1. Domicili i forma legal de l'empresa, així com el lloc on porti a terme les activitats, si és diferent de la seu social.
2. Una descripció de la naturalesa de l'explotació de l'empresa, així com de les seves principals activitats.
3. En el cas de pertànyer a un grup de societats, en els termes que preveu l'article 42 del Codí de comerç, fins i tot quan la societat dominant estigui domiciliada fora del territori espanyol, s'ha d'informar sobre el seu nom així com el de la societat dominant directa i de la dominant última del grup, la residència d'aquestes societats i el Registre Mercantil on estiguin dipositats els comptes anuals consolidats, la data de formulació d'aquests o, si escau, les circumstàncies que eximeixin de l'obligació de consolidar.
4. Quan existeixi una moneda funcional diferent de l'euro, s'ha de posar clarament de manifest aquesta circumstància, en què s'indiquin els criteris tinguts en compte per determinar-la.

2. Bases de presentació dels comptes anuals

1. Imatge fidel:
 - a) L'empresa ha de fer una declaració explícita que els comptes anuals reflecteixen la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa, així com, en el cas de confeccionar l'estat de fluxos d'efectiu, la veracitat dels fluxos incorporats.
 - b) Raons excepcionals per les quals, per mostrar la imatge fidel, no s'han aplicat disposicions legals en matèria comptable amb indicació de la disposició legal no aplicada, i influència qualitativa i quantitativa per a cada exercici per al qual es presenta informació d'aquesta forma de procedir sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'empresa.
 - c) Informacions complementàries, que indiquin la seva ubicació en la memòria, que sigui necessari incloure quan l'aplicació de les disposicions legals no sigui suficient per mostrar la imatge fidel.
2. Principis comptables no obligatoris aplicats.
3. Aspectes crítics de la valoració i estimació de la incertesa.

a) Sense perjudici del que indica cada nota específica, en aquest apartat s'ha d'informar sobre els supòsits clau sobre el futur, així com d'altres dades rellevants sobre l'estimació de la incertesa en la data de tancament de l'exercici, sempre que portin associat un risc important que pugui suposar canvis significatius en el valor dels actius o passius en l'exercici següent. Respecte d'aquests actius i passius, s'ha d'incloure informació sobre la seva naturalesa i el seu valor comptable en la data de tancament.

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

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

raons per les quals l'empresa no pot ser considerada una empresa en funcionament.

4. Comparació de la informació.

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

- a) Raons excepcionals que justifiquen la modificació de l'estructura del balanç, del compte de pèrdues i guanys, de l'estat de canvis en el patrimoni net i, en cas que es confeccioni, de l'estat de fluxos d'efectiu de l'exercici anterior.
- b) Explicació de les causes que impedeixen la comparació dels comptes anuals de l'exercici amb els del precedent.
- c) Explicació de l'adaptació dels imports de l'exercici precedent per facilitar la comparació i, en cas contrari, les raons excepcionals que han fet impracticable la reexpressió de les xifres comparatives.

5. Elements recollits en diverses partides.

Identificació dels elements patrimonials, amb el seu import, que estiguin registrats en dues partides o més del balanç, amb indicació d'aquestes partides i de l'import inclòs en cadascuna d'aquestes.

6. Canvis en criteris comptables.

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

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

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

7. Correcció d'errors.

Explicació detallada dels ajustos per correcció d'errors realitzats en l'exercici, indicant-hi la naturalesa de l'error.

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

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

3. Aplicació de resultats

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

<u>Base de repartiment</u>	<u>Import</u>
Saldo del compte de pèrdues i guanys	
Romanent	
Reserves voluntàries	
Altres reserves de lliure disposició	_____
Total	_____
<u>Aplicació</u>	<u>Import</u>
A reserva legal	
A reserva per fons de comerç	
A reserves especials	
A reserves voluntàries	
A	
A dividends	
A	
A compensació de pèrdues d'exercicis anteriors	_____
Total	_____

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

3. Limitacions per a la distribució de dividendes.

4. Normes de registre i valoració

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

1. Immobilitzat intangible; en què s'indiquin 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.

En particular, s'ha d'indicar de forma detallada el criteri de valoració seguit per calcular el valor recuperable del fons de comerç, així com de la resta d'immobilitzats intangibles amb vida útil indefinida.

2. Immobilitzat material; en què s'indiquin els criteris sobre amortització, correccions valoratives per deteriorament i la reversió d'aquestes correccions, capitalització de despeses financeres, costos d'ampliació, modernització i millores, costos de desmantellament o retirament, així com els costos de rehabilitació del lloc on s'assenti un actiu i els criteris sobre la determinació del cost dels treballs efectuats per l'empresa per al seu immobilitzat.

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

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

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

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

5. Instruments financers; s'ha d'indicar:

a) Criteris utilitzats per a la qualificació i valoració de les diferents categories d'actius financers i passius financers, així com per al reconeixement de canvis de valor raonable; en particular, les raons per les quals els valors emesos per l'empresa que, d'acord amb l'instrument jurídic utilitzat, en principi s'hagin d'haver classificat com a instruments de patrimoni, han estat comptabilitzats com passius financers.

b) La naturalesa dels actius financers i passius financers designats inicialment com a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys, així com els criteris aplicats en la designació esmentada i una explicació de com l'empresa ha complert els requeriments assenyalats en la norma de registre i valoració relativa a instruments financers.

c) Els criteris aplicats per determinar l'existència d'evidència objectiva de deteriorament, així com el registre de la correcció de valor i la seva reversió i la baixa definitiva d'actius financers deteriorats. En particular, s'han de destacar els criteris utilitzats per calcular les correccions valoratives relatives als deutors comercials i altres comptes a cobrar. Així mateix, s'han d'indicar els criteris comptables aplicats als actius financers les condicions dels quals hagin estat renegociades i que, d'una altra manera, estarien vençuts o deteriorats.

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

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

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

g) Instruments de patrimoni propi en poder de l'empresa; en què s'indiquin els criteris de valoració i registre utilitzats.

6. Existències; en què s'indiquin els criteris de valoració i, en particular, si es precisen els que s'han seguit sobre correccions valoratives per deteriorament i capitalització de despeses financeres.

7. Transaccions en moneda estrangera; en què s'indiquin:

a) Criteris de valoració de les transaccions en moneda estrangera i criteris d'imputació de les diferències de canvi.

b) Quan s'hagi produït un canvi en la moneda funcional, s'ha de posar de manifest, així com la raó del canvi esmentat.

c) Per als elements que contenen els comptes anuals que en l'actualitat o a l'origen hagin estat expressats en moneda estrangera, s'ha d'indicar el procediment utilitzat per calcular el tipus de canvi a euros.

8. Impostos sobre beneficis; amb indicació dels criteris utilitzats per al registre i valoració d'actius i passius per impost diferit.

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

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

11. Criteris utilitzats per al registre de les despeses de personal; en particular, el referit als compromisos per pensions.

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

13. Combinacions de negocis; amb indicació dels criteris de registre i valoració utilitzades.

14. Negocis conjunts; amb indicació dels criteris seguits per l'empresa per integrar en els seus comptes anuals els saldos corresponents al negoci conjunt en què participi.

15. Criteris utilitzats en transaccions entre parts vinculades.

5. Immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries

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

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

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

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

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

2. Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar sobre actius no corrents. En particular, s'han de precisar d'acord amb les condicions del contracte: cost del bé en origen, durada del contracte, anys

transcorreguts, quotes satisfetes en anys anteriors i en l'exercici, quotes pendents i, si s'escau, valor de l'opció de compra.

6. Actius financers

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

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

Classes Categories	Instruments financers a llarg termini						Instruments financers a curt termini						Total	
	Instruments de patrimoni		Valors representatius de deute		Crèdits derivats Altres		Instruments de patrimoni		Valors representatius de deute		Crèdits derivats Altres			
	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1
Actius a valor raonable amb canvis en pèrdues i guanys														
Inversions mantingudes fins al venciment														
Préstecs i partides a cobrar														
Actius disponibles per a la venda														
Derivats de cobertura														
Total														

En qualsevol cas s'ha de subministrar tota la informació sobre els traspassos o reclassificacions entre les diferents categories d'actius financers que s'hagin produït en l'exercici. En particular, s'ha d'informar sobre els imports de la dita reclassificació per cada categoria d'actius financers i s'ha d'incloure una justificació d'aquesta.

2. Per a cada classe d'actius financers s'ha de presentar una anàlisi del moviment dels comptes correctors representatius de les pèrdues per deteriorament originades pel risc de crèdit.

3. Quan els actius financers s'hagin valorat pel seu valor raonable, s'ha d'indicar:

a) Si el valor raonable es determina, en la seva totalitat o en part, prenent com a referència els preus cotitzats en mercats actius o s'estimen utilitzant models i tècniques de valoració. En aquest últim cas, s'han d'assenyalar els principals supòsits en què es basen els models i tècniques de valoració esmentats.

b) Per categoria d'actius financers, el valor raonable, les variacions en el valor registrades, si s'escau, en el compte de pèrdues i guanys, així com les consignades directament en el patrimoni net.

c) Respecte als instruments financers derivats, diferents dels que es qualifiquin d'instruments de cobertura, s'ha d'informar sobre la naturalesa dels instruments i les condicions importants que puguin afectar l'import, el calendari i la certesa dels futurs fluxos d'efectiu.

4. Empreses del grup, multigrup i associades.

S'ha de detallar informació sobre les empreses del grup, multigrup i associades, que inclogui:

a) Denominació, domicili i forma jurídica de les empreses del grup, s'hi ha d'especificar per a cada una d'aquestes:

- Activitats que exerceixen.
- Fracció de capital i dels drets de vot que es posseeix directament i indirectament, amb distinció entre tots dos.

- Import del capital, reserves, altres partides del patrimoni net i resultat de l'últim exercici, on es diferenciï el resultat d'explotació.

- Valor segons llibres de la participació en capital.
- Dividends rebuts en l'exercici.
- Indicació de si les accions cotitzen en borsa o no i, si s'escau, cotització mitjana de l'últim trimestre de l'exercici i cotització en el tancament de l'exercici.

b) La mateixa informació que la del punt anterior respecte de les empreses multigrup, associades, aquelles en què, posseint més del 20% del capital l'empresa, no s'exerceixi influència significativa i aquelles en què la societat sigui soci col·lectiu. Així mateix, s'ha d'informar sobre les contingències en què s'hagi incorregut en relació amb les esmentades empreses. Si l'empresa exerceix influència significativa sobre una altra posseint un percentatge inferior al 20% del capital o si, posseint més del 20% del capital, no s'exerceix influència significativa, s'han d'explicar les circumstàncies que afecten les relacions esmentades.

c) S'han de detallar les adquisicions realitzades durant l'exercici que hagin portat a qualificar una empresa de dependent, indicant-hi la fracció de capital i el percentatge de drets de vot adquirits.

d) Notificacions efectuades, en compliment del que disposa l'article 86 del Text refós de la Llei de societats

anònimes, a les societats participades, directament o indirectament, en més d'un 10%.

e) Import de les correccions valoratives per deteriorament registrades en les diferents participacions, diferenciant les reconegudes en l'exercici de les acumulades. Així mateix s'ha d'informar, si s'escau, sobre les dotacions i reversions de les correccions valoratives per deteriorament carregades i abonades, respectivament, contra la partida del patrimoni net que reculli els ajustos valoratius, en els termes que indica la norma de registre i valoració.

Classes Categories	Instrumentos financieros a largo termino						Instrumentos financieros a corto termino						Total	
	Deutes amb entitats de crèdit		Obligacions i altres valors negociables		Derivats Altres		Deutes amb entitats de crèdit		Obligacions i altres valors negociables		Derivats Altres			
	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1	Ex x	Ex x-1
Dèbits i partides a pagar														
Passius a valor raonable amb canvis en pèrdues i guanys														
Altres														
Total														

2. Informació sobre:

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

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

c) L'import disponible en les línies de descompte, així com les pòlisses de crèdit concedides a l'empresa amb els seus límits respectius, precisant la part disposada.

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

— Dels detalls de qualsevol impagament del principal o interessos que s'hagi produït durant l'exercici.

— Del valor en llibres en la data de tancament de l'exercici dels préstecs en què s'hagi produït un incompliment per impagament, i

— Si l'impagament ha estat solucionat o s'han renegociat les condicions del préstec, abans de la data de formulació dels comptes anuals.

8. Fons propis

1. Quan hi hagi diverses classes d'accions o participacions en el capital, s'ha d'indicar el nombre i el valor nominal de cadascuna d'aquestes, distingint-les per classes, així com els drets que s'hi atorguen i les restriccions que puguin tenir. També, si s'escau, s'ha d'indicar per a cada classe els desemborsaments pendents, així com la data d'exigibilitat. Aquesta mateixa informació es requereix respecte a altres instruments de patrimoni diferents del capital.

2. Circumstàncies específiques que restringeixen la disponibilitat de les reserves.

3. Nombre, valor nominal i preu mitjà d'adquisició de les accions o participacions pròpies en poder de la societat o d'un tercer que actuï per compte d'aquesta, especificant-ne el destí final previst i l'import de la reserva per adquisició d'accions de la societat dominant. També s'ha d'informar sobre el nombre, valor nominal i import

7. Passius financers

1. S'ha de revelar el valor en llibres de cadascuna de les categories de passius financers assenyalats en la norma de registre i valoració novena.

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

de la reserva corresponent a les accions pròpies acceptades en garantia. Si s'escau, també s'ha d'informar, en el que correspongui, respecte a altres instruments de patrimoni diferents del capital.

9. Situació fiscal

1. Impostos sobre beneficis

a) Informació relativa a les diferències temporàries deduïbles i imposables registrades en el balanç en el tancament de l'exercici.

b) Antiguitat i termini previst de recuperació fiscal dels crèdits per bases imposables negatives.

c) Incentius fiscals aplicats en l'exercici i compromisos assumits en relació amb aquests.

d) Provisions derivades de l'impost sobre beneficis, així com sobre les contingències de caràcter fiscal i sobre esdeveniments posteriors al tancament que suposin una modificació de la normativa fiscal que afecta els actius i passius fiscals registrats. En particular s'ha d'informar dels exercicis pendents de comprovació.

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

2. Altres tributs

S'ha d'informar sobre qualsevol circumstància de caràcter significatiu en relació amb altres tributs, en particular qualsevol contingència de caràcter fiscal, així com els exercicis pendents de comprovació.

10. Ingressos i despeses

1. S'han de desglossar les compres i variació d'existències, de mercaderies i de primeres matèries i altres matèries consumibles, dins de la partida 4. «Aprovisionaments», del model abreujat del compte de pèrdues i guanys. Així mateix, s'han de diferenciar les compres nacionals, les adquisicions intracomunitàries i les importacions.

S'han de desglossar les càrregues socials distingint, si s'escau, entre aportacions i dotacions per a pensions i altres càrregues socials, dins de la partida 6. «Despeses de personal», del model abreujat del compte de pèrdues i guanys.

Desglossament de la partida 7. «Altres despeses d'exploració», del model del compte de pèrdues i guanys, on s'especifiqui l'import de les correccions valoratives per deteriorament de crèdits comercials i els fallits.

2. L'import de la venda de béns i prestació de serveis produïts per permuta de béns no monetaris i serveis.

3. Els resultats originats fora de l'activitat normal de l'empresa inclosos en la partida «Altres resultats».

11. Subvencions, donacions i llegats

S'ha d'informar sobre:

1. L'import i característiques de les subvencions, donacions i llegats rebuts que apareixen en el balanç, així com els imputats en el compte de pèrdues i guanys.

2. Anàlisi del moviment del contingut de la subagrupació corresponent del balanç, indicant-hi el saldo inicial i final així com els augments i disminucions. En particular, s'ha d'informar sobre els imports rebuts i, si s'escau, retornats.

3. Informació sobre l'origen de les subvencions, donacions i llegats, indicant-hi, per a les primeres, l'ens públic que les concedeix, i precisant si el qui les atorga és l'Administració local, autonòmica, estatal o internacional.

4. Informació sobre el compliment o no de les condicions associades a les subvencions, donacions i llegats.

12. Operacions amb parts vinculades

1. La informació sobre operacions amb parts vinculades s'ha de subministrar separatament per a cada una de les categories següents:

- Entitat dominant.
- Altres empreses del grup.
- Negocis conjunts en què l'empresa sigui un dels participants.
- Empreses associades.
- Empreses amb control conjunt o influència significativa sobre l'empresa.
- Personal clau de la direcció de l'empresa o de l'entitat dominant.
- Altres parts vinculades.

2. L'empresa ha de facilitar la informació suficient per comprendre les operacions amb parts vinculades que hagi efectuat i els efectes d'aquestes sobre els seus estats financers, incloent-hi, entre altres, els aspectes següents:

a) Identificació de les persones o empreses amb què s'han realitzat les operacions vinculades, on s'expressi la naturalesa de la relació amb cada part implicada.

b) Detall de l'operació i la seva quantificació, on s'expressi la política de preus seguida posant-la en relació amb les que l'empresa utilitza respecte d'operacions anàlogues realitzades amb parts que no tinguin la consideració de vinculades. Quan no existeixin operacions anàlogues realitzades amb parts que no tinguin la consideració de vinculades, els criteris o mètodes seguits per determinar la quantificació de l'operació.

c) Benefici o pèrdua que l'operació hagi originat a l'empresa i descripció de les funcions i riscos assumits per cada part vinculada respecte de l'operació.

d) Import dels saldos pendents, tant actius com passius, els seus terminis i condicions, naturalesa de la contraprestació establerta per a la seva liquidació, amb l'agrupació dels actius i passius en els epígrafs que apareixen en el balanç de l'empresa i garanties atorgades o rebudes.

e) Correccions valoratives per deutes de cobrament dubtós relacionades amb els saldos pendents anteriors.

f) Despeses reconegudes en l'exercici com a conseqüència de deutes incobrables o de dubtós cobrament de parts vinculades.

3. La informació anterior es pot presentar de forma agregada quan es refereixi a partides de naturalesa similar. En tot cas, s'ha de facilitar informació de caràcter individualitzat sobre les operacions vinculades que siguin significatives per la seva quantia o rellevants per a una adequada comprensió dels comptes anuals.

4. No és necessari informar en el cas d'operacions que, per bé que pertanyen al trànsit ordinari de l'empresa, s'efectuïn en condicions normals de mercat, siguin d'escassa importància quantitativa i manquin de rellevància per expressar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa.

5. No obstant això, en tot cas ha d'informar-se sobre l'import dels sous, dietes i remuneracions de qualsevol classe meritats en el curs de l'exercici pel personal d'alta direcció i els membres de l'òrgan d'administració, sigui quina sigui la seva causa, així com de les obligacions concretes en matèria de pensions o de pagament de primes d'assegurances de vida respecte dels membres antics i actuals de l'òrgan d'administració i personal d'alta direcció. Així mateix, s'ha d'incloure informació sobre indemnitzacions per cessament i pagaments basats en instruments de patrimoni. Quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, els requeriments anteriors s'han de referir a les persones físiques que els representin. Aquestes informacions es poden donar de forma global per concepte retributiu recollint separatament els corresponents al personal d'alta direcció i dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

També s'ha d'informar sobre l'import dels avançaments i crèdits concedits al personal d'alta direcció i als membres dels òrgans d'administració, amb indicació del tipus d'interès, les seves característiques essencials i els imports eventualment retornats, així com les obligacions assumides pel seu compte a títol de garantia. Quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, els requeriments anteriors s'han de referir a les persones físiques que els representin. Aquestes informacions es poden donar de forma global per cada categoria, recollint separatament els corresponents al personal d'alta direcció i els relatius als membres de l'òrgan d'administració.

6. Les empreses que s'organitzin sota la forma jurídica de societat anònima han d'especificar la participació dels administradors en el capital d'una altra societat amb el mateix, anàleg o complementari gènere d'activitat que el que constitueixi l'objecte social, així com els càrrecs o les funcions que s'hi exerceixin, així com la realització per compte propi o d'altri, del mateix, anàleg o complementari gènere d'activitat que el que constitueixi l'objecte social de l'empresa.

13. Altra informació

S'ha d'incloure informació sobre:

1. El nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici, expressat per categories.

2. La naturalesa i el propòsit de negoci dels acords de l'empresa que no figurin en balanç i sobre els quals no s'hagi incorporat informació en una altra nota de la memòria, així com el seu possible impacte financer, sempre que aquesta informació sigui significativa i una ajuda per determinar la posició financera de l'empresa.

QUARTA PART
QUADRE DE COMPTES

GRUP 1

FINANÇAMENT BÀSIC

- | | |
|--|---|
| <p>10. CAPITAL</p> <p>100. Capital social</p> <p>101. Fons social</p> <p>102. Capital</p> <p>103. Socis per desemborsaments no exigits</p> <p>1030. Socis per desemborsaments no exigits, capital social</p> <p>1034. Socis per desemborsaments no exigits, capital pendent d'inscripció</p> <p>104. Socis per aportacions no dineràries pendents</p> <p>1040. Socis per aportacions no dineràries pendents, capital social</p> <p>1044. Socis per aportacions no dineràries pendents, capital pendent d'inscripció</p> <p>108. Accions o participacions pròpies en situacions especials</p> <p>109. Accions o participacions pròpies per a reducció de capital</p> <p>11. RESERVES I ALTRES INSTRUMENTS DE PATRIMONI</p> <p>110. Prima d'emissió o assumpció</p> <p>111. Altres instruments de patrimoni net</p> <p>1110. Patrimoni net per emissió d'instruments financers compostos</p> <p>1111. Resta d'instruments de patrimoni net</p> <p>112. Reserva legal</p> <p>113. Reserves voluntàries</p> <p>114. Reserves especials</p> <p>1140. Reserves per a accions o participacions de la societat dominant</p> <p>1141. Reserves estatutàries</p> <p>1142. Reserva per capital amortitzat</p> <p>1143. Reserva per fons de comerç</p> <p>1144. Reserves per accions pròpies acceptades en garantia</p> <p>115. Reserves per pèrdues i guanys actuàrials i altres ajustos</p> <p>118. Aportacions de socis o propietaris</p> <p>119. Diferències per ajust del capital a euros</p> <p>12. RESULTATS PENDENTS D'APLICACIÓ</p> <p>120. Romanent</p> <p>121. Resultats negatius d'exercicis anteriors</p> <p>129. Resultat de l'exercici</p> <p>13. SUBVENCIONS, DONACIONS I AJUSTOS PER CANVIS DE VALOR</p> <p>130. Subvencions oficials de capital</p> <p>131. Donacions i llegats de capital</p> <p>132. Altres subvencions, donacions i llegats</p> <p>133. Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda</p> <p>134. Operacions de cobertura</p> <p>1340. Cobertura de fluxos d'efectiu</p> <p>1341. Cobertura d'una inversió neta en un negoci a l'estranger</p> <p>135. Diferències de conversió</p> <p>136. Ajustos per valoració en actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda</p> | <p>137. Ingressos fiscals a distribuir en diversos exercicis</p> <p>1370. Ingressos fiscals per diferències permanents a distribuir en diversos exercicis</p> <p>1371. Ingressos fiscals per deduccions i bonificacions a distribuir en diversos exercicis</p> <p>14. PROVISIONS</p> <p>140. Provisió per retribucions a llarg termini al personal</p> <p>141. Provisió per a impostos</p> <p>142. Provisió per a altres responsabilitats</p> <p>143. Provisió per desmantellament, retirament o rehabilitació de l'immobilitzat</p> <p>145. Provisió per a actuacions mediambientals</p> <p>146. Provisió per a reestructuracions</p> <p>147. Provisió per transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni</p> <p>15. DEUTES A LLARG TERMINI AMB CARACTERÍSTIQUES ESPECIALS</p> <p>150. Accions o participacions a llarg termini considerades passius financers</p> <p>153. Desemborsaments no exigits per accions o participacions considerades passius financers</p> <p>1533. Desemborsaments no exigits, empreses del grup</p> <p>1534. Desemborsaments no exigits, empreses associades</p> <p>1535. Desemborsaments no exigits, altres parts vinculades</p> <p>1536. Altres desemborsaments no exigits</p> <p>154. Aportacions no dineràries pendents per accions o participacions considerades passius financers</p> <p>1543. Aportacions no dineràries pendents, empreses del grup</p> <p>1544. Aportacions no dineràries pendents, empreses associades</p> <p>1545. Aportacions no dineràries pendents, altres parts vinculades</p> <p>1546. Altres aportacions no dineràries pendents</p> <p>16. DEUTES A LLARG TERMINI AMB PARTS VINCULADES</p> <p>160. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit vinculades</p> <p>1603. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit, empreses del grup</p> <p>1604. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit, empreses associades</p> <p>1605. Deutes a llarg termini amb altres entitats de crèdit vinculades</p> <p>161. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, parts vinculades</p> <p>1613. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, empreses del grup</p> <p>1614. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, empreses associades</p> <p>1615. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, altres parts vinculades</p> <p>162. Creditors per arrendament financer a llarg termini, parts vinculades</p> <p>1623. Creditors per arrendament financer a llarg termini, empreses de grup</p> <p>1624. Creditors per arrendament financer a llarg termini, empreses associades</p> |
|--|---|

1625. Creditors per arrendament financer a llarg termini, altres parts vinculades.
163. Altres deutes a llarg termini amb parts vinculades
1633. Altres deutes a llarg termini, empreses del grup
1634. Altres deutes a llarg termini, empreses associades
1635. Altres deutes a llarg termini, amb altres parts vinculades
17. DEUTES A LLARG TERMINI PER PRÉSTECES REBUTS, EMPRÈSTITS I ALTRES CONCEPTES
170. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit
171. Deutes a llarg termini
172. Deutes a llarg termini transformables en subvencions, donacions i llegats
173. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini
174. Creditors per arrendament financer a llarg termini
175. Efectes a pagar a llarg termini
176. Passius per derivats financers a llarg termini
1765. Passius per derivats financers a llarg termini, cartera de negociació
1768. Passius per derivats financers a llarg termini, instruments de cobertura
177. Obligacions i bons
178. Obligacions i bons convertibles
179. Deutes representats en altres valors negociables
18. PASSIUS PER FIANCES, GARANTIES I ALTRES CONCEPTES A LLARG TERMINI
180. Fiances rebudes a llarg termini
181. Avançaments rebuts per vendes o prestacions de serveis a llarg termini
185. Dipòsits rebuts a llarg termini
189. Garanties financeres a llarg termini
19. SITUACIONS TRANSITÒRIES DE FINANÇAMENT
190. Accions o participacions emeses
192. Subscriptors d'accions
194. Capital emès pendent d'inscripció
195. Accions o participacions emeses considerades passius financers
197. Subscriptors d'accions considerades passius financers
199. Accions o participacions emeses considerades passius financers pendents d'inscripció.
- GRUP 2*
ACTIU NO CORRENT
20. IMMOBILITZACIONS INTANGIBLES
200. Recerca
201. Desenvolupament
202. Concessions administratives
203. Propietat industrial
204. Fons de comerç
205. Drets de traspàs
206. Aplicacions informàtiques
209. Avançaments per a immobilitzacions intangibles
21. IMMOBILITZACIONS MATERIALS
210. Terrenys i béns naturals
211. Construccions
212. Instal·lacions tècniques
213. Maquinària
214. Utillatge
215. Altres instal·lacions
216. Mobiliari
217. Equips per a processos d'informació
218. Elements de transport
219. Altre immobilitzat material
22. INVERSIONS IMMOBILIÀRIES
220. Inversions en terrenys i béns naturals
221. Inversions en construccions
23. IMMOBILITZACIONS MATERIALS EN CURS
230. Adaptació de terrenys i béns naturals
231. Construccions en curs
232. Instal·lacions tècniques en muntatge
233. Maquinària en muntatge
237. Equips per a processos d'informació en muntatge
239. Avançaments per a immobilitzacions materials
24. INVERSIONS FINANCERES A LLARG TERMINI EN PARTS VINCULADES
240. Participacions a llarg termini en parts vinculades
2403. Participacions a llarg termini en empreses del grup
2404. Participacions a llarg termini en empreses associades
2405. Participacions a llarg termini en altres parts vinculades
241. Valors representatius de deute a llarg termini de parts vinculades
2413. Valors representatius de deute a llarg termini d'empreses del grup
2414. Valors representatius de deute a llarg termini d'empreses associades
2415. Valors representatius de deute a llarg termini d'altres parts vinculades
242. Crèdits a llarg termini a parts vinculades
2423. Crèdits a llarg termini a empreses del grup
2424. Crèdits a llarg termini a empreses associades
2425. Crèdits a llarg termini a altres parts vinculades
249. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en parts vinculades
2493. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en empreses del grup
2494. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en empreses associades
2495. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en altres parts vinculades
25. ALTRES INVERSIONS FINANCERES A LLARG TERMINI
250. Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni
251. Valors representatius de deute a llarg termini
252. Crèdits a llarg termini
253. Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat
254. Crèdits a llarg termini al personal
255. Actius per derivats financers a llarg termini

2550. Actius per derivats financers a llarg termini, cartera de negociació
2553. Actius per derivats financers a llarg termini, instruments de cobertura
257. Drets de reemborsament derivats de contractes d'assegurança relatius a retribucions a llarg termini al personal
258. Imposicions a llarg termini
259. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini
26. **FIANCES I DIPÒSITS CONSTITUÏTS A LLARG TERMINI**
260. Fiances constituïdes a llarg termini
265. Dipòsits constituïts a llarg termini
28. **AMORTITZACIÓ ACUMULADA DE L'IMMOBILITZAT**
280. Amortització acumulada de l'immobilitzat intangible
2800. Amortització acumulada de recerca
2801. Amortització acumulada de desenvolupament
2802. Amortització acumulada de concessions administratives
2803. Amortització acumulada de propietat industrial
2805. Amortització acumulada de drets de traspàs
2806. Amortització acumulada d'aplicacions informàtiques
281. Amortització acumulada de l'immobilitzat material
2811. Amortització acumulada de construccions
2812. Amortització acumulada d'instal·lacions tècniques
2813. Amortització acumulada de maquinària
2814. Amortització acumulada d'utilatge
2815. Amortització acumulada d'altres instal·lacions
2816. Amortització acumulada de mobiliari
2817. Amortització acumulada d'equips per a processos d'informació
2818. Amortització acumulada d'elements de transport
2819. Amortització acumulada d'un altre immobilitzat material
282. Amortització acumulada de les inversions immobiliàries
29. **DETERIORAMENT DE VALOR D'ACTIUS NO CORRENTS**
290. Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible
2900. Deteriorament de valor de recerca
2901. Deteriorament del valor de desenvolupament
2902. Deteriorament de valor de concessions administratives
2903. Deteriorament de valor de propietat industrial
2905. Deteriorament de valor de drets de traspàs
2906. Deteriorament de valor d'aplicacions informàtiques
291. Deteriorament de valor de l'immobilitzat material
2910. Deteriorament de valor de terrenys i béns naturals
2911. Deteriorament de valor de construccions
2912. Deteriorament de valor d'instal·lacions tècniques
2913. Deteriorament de valor de maquinària
2914. Deteriorament de valor d'utilatge
2915. Deteriorament de valor d'altres instal·lacions
2916. Deteriorament de valor de mobiliari
2917. Deteriorament de valor d'equips per a processos d'informació
2918. Deteriorament de valor d'elements de transport
2919. Deteriorament de valor d'un altre immobilitzat material
292. Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries
2920. Deteriorament de valor dels terrenys i béns naturals
2921. Deteriorament de valor de construccions
293. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en parts vinculades
2933. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en empreses del grup
2934. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en empreses associades
294. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini de parts vinculades
2943. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'empreses del grup
2944. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'empreses associades
2945. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'altres parts vinculades
295. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a parts vinculades
2953. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a empreses del grup
2954. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a empreses associades
2955. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a altres parts vinculades
297. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini
298. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini
- GRUP 3**
EXISTÈNCIES
30. **COMERCIALS**
300. Mercaderies A
301. Mercaderies B
31. **PRIMERES MATÈRIES**
310. Primeres matèries A
311. Primeres matèries B
32. **ALTRES APROVISIONAMENTS**
320. Elements i conjunts incorporables
321. Combustibles
322. Recanvis
325. Materials diversos

- 326. Embalatges
- 327. Envasos
- 328. Material d'oficina
- 33. PRODUCTES EN CURS
 - 330. Productes en curs A
 - 331. Productes en curs B
- 34. PRODUCTES SEMIACABATS
 - 340. Productes semiacabats A
 - 341. Productes semiacabats B
- 35. PRODUCTES ACABATS
 - 350. Productes acabats A
 - 351. Productes acabats B
- 36. SUBPRODUCTES, RESIDUS I MATERIALS RECUPE-
RATS
 - 360. Subproductes A
 - 361. Subproductes B
 - 365. Residus A
 - 366. Residus B
 - 368. Materials recuperats A
 - 369. Materials recuperats B
- 39. DETERIORAMENT DE VALOR DE LES EXISTÈNCIES
 - 390. Deteriorament de valor de les mercaderies
 - 391. Deteriorament de valor de les primeres matèries
 - 392. Deteriorament de valor d'altres aprovisionaments
 - 393. Deteriorament de valor dels productes en curs
 - 394. Deteriorament de valor dels productes semiacabats
 - 395. Deteriorament de valor dels productes acabats
 - 396. Deteriorament de valor dels subproductes, residus i materials recuperats

*GRUP 4*CREDITORS I DEUTORS PER OPERACIONS
COMERCIALS

- 40. PROVEÏDORS
 - 400. Proveïdors
 - 4000. Proveïdors (euros)
 - 4004. Proveïdors (moneda estrangera)
 - 4009. Proveïdors, factures pendents de rebre o de formalitzar
 - 401. Proveïdors, efectes comercials a pagar
 - 403. Proveïdors, empreses del grup
 - 4030. Proveïdors, empreses del grup (euros)
 - 4031. Efectes comercials a pagar, empreses del grup
 - 4034. Proveïdors, empreses del grup (moneda estrangera)
 - 4036. Envasos i embalatges a tornar a proveïdors, empreses del grup
 - 4039. Proveïdors, empreses del grup, factures pendents de rebre o de formalitzar
 - 404. Proveïdors, empreses associades
 - 405. Proveïdors, altres parts vinculades
 - 406. Envasos i embalatges a tornar a proveïdors
 - 407. Avançaments a proveïdors

- 41. CREDITORS DIVERSOS
 - 410. Creditors per prestacions de serveis
 - 4100. Creditors per prestacions de serveis (euros)
 - 4104. Creditors per prestacions de serveis (moneda estrangera)
 - 4109. Creditors per prestacions de serveis, factures pendents de rebre o de formalitzar
 - 411. Creditors, efectes comercials a pagar
 - 419. Creditors per operacions en comú
- 43. CLIENTS
 - 430. Clients
 - 4300. Clients (euros)
 - 4304. Clients (moneda estrangera)
 - 4309. Clients, factures pendents de formalitzar
 - 431. Clients, efectes comercials a cobrar
 - 4310. Efectes comercials en cartera
 - 4311. Efectes comercials descomptats
 - 4312. Efectes comercials en gestió de cobrament
 - 4315. Efectes comercials impagats
 - 432. Clients, operacions de facturatge
 - 433. Clients, empreses del grup
 - 4330. Clients empreses del grup (euros)
 - 4331. Efectes comercials a cobrar, empreses del grup
 - 4332. Clients empreses del grup, operacions de facturatge
 - 4334. Clients empreses del grup (moneda estrangera)
 - 4336. Clients empreses del grup de cobrament dubtós
 - 4337. Envasos i embalatges a tornar a clients, empreses del grup
 - 4339. Clients empreses del grup, factures pendents de formalitzar
 - 434. Clients, empreses associades
 - 435. Clients, altres parts vinculades
 - 436. Clients de cobrament dubtós
 - 437. Envasos i embalatges a tornar per clients
 - 438. Avançaments de clients
- 44. DEUTORS DIVERSOS
 - 440. Deutors
 - 4400. Deutors (euros)
 - 4404. Deutors (moneda estrangera)
 - 4409. Deutors, factures pendents de formalitzar
 - 441. Deutors, efectes comercials a cobrar
 - 4410. Deutors, efectes comercials en cartera
 - 4411. Deutors, efectes comercials descomptats
 - 4412. Deutors, efectes comercials en gestió de cobrament
 - 4415. Deutors, efectes comercials impagats
 - 446. Deutors de cobrament dubtós
 - 449. Deutors per operacions en comú
- 46. PERSONAL
 - 460. Avançaments de remuneracions
 - 465. Remuneracions pendents de pagament
 - 466. Remuneracions mitjançant sistemes d'aportació definida pendents de pagament

47. ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES
470. Hisenda pública, deutora per diversos conceptes
4700. Hisenda pública, deutora per IVA
4708. Hisenda pública, deutora per subvencions concedides
4709. Hisenda pública, deutora per devolució d'impostos
471. Organismes de la Seguretat Social, deutors
472. Hisenda pública, IVA suportat
473. Hisenda pública, retencions i pagaments a compte
474. Actius per impost diferit
4740. Actius per diferències temporànies deduïbles
4742. Drets per deduccions i bonificacions pendents d'aplicar
4745. Crèdit per pèrdues a compensar de l'exercici
475. Hisenda pública, creditora per conceptes fiscals
4750. Hisenda pública, creditora per IVA
4751. Hisenda pública, creditora per retencions practicades
4752. Hisenda pública, creditora per impost sobre societats
4758. Hisenda pública, creditora per subvencions a reintegrar
476. Organismes de la Seguretat Social, creditors
477. Hisenda pública, IVA repercutit
479. Passius per diferències temporànies imposables
48. AJUSTOS PER PERIODIFICACIÓ
480. Despeses anticipades
485. Ingressos anticipats
49. DETERIORAMENT DE VALOR DE CRÈDITS COMERCIALS I PROVISIONS A CURTTERMINI
490. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials
493. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb parts vinculades
4933. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb empreses del grup
4934. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb empreses associades
4935. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb altres parts vinculades
499. Provisions per operacions comercials
4994. Provisió per contractes onerosos
4999. Provisió per a altres operacions comercials
- GRUP 5*
- COMPTES FINANCERS
50. EMPRÈSTITS, DEUTES AMB CARACTERÍSTIQUES ESPECIALS I ALTRES EMISSIONS ANÀLOGUES A CURTTERMINI
500. Obligacions i bons a curt termini
501. Obligacions i bons convertibles a curt termini
502. Accions o participacions a curt termini considerades passius financers
505. Deutes representats en altres valors negociables a curt termini
506. Interessos a curt termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues
507. Dividends d'accions o participacions considerades passius financers
509. Valors negociables amortitzats
5090. Obligacions i bons amortitzats
5091. Obligacions i bons convertibles amortitzats
5095. Altres valors negociables amortitzats
51. DEUTES A CURT TERMINI AMB PARTS VINCULADES
510. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit vinculades
5103. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit, empreses del grup
5104. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit, empreses associades
5105. Deutes a curt termini amb altres entitats de crèdit vinculades
511. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, parts vinculades
5113. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, empreses del grup
5114. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, empreses associades
5115. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, altres parts vinculades
512. Creditors per arrendament financer a curt termini, parts vinculades.
5123. Creditors per arrendament financer a curt termini, empreses del grup
5124. Creditors per arrendament financer a curt termini, empreses associades
5125. Creditors per arrendament financer a curt termini, altres parts vinculades
513. Altres deutes a curt termini amb parts vinculades
5133. Altres deutes a curt termini amb empreses del grup
5134. Altres deutes a curt termini amb empreses associades
5135. Altres deutes a curt termini amb altres parts vinculades
514. Interessos a curt termini de deutes amb parts vinculades
5143. Interessos a curt termini de deutes, empreses del grup
5144. Interessos a curt termini de deutes, empreses associades
5145. Interessos a curt termini de deutes, altres parts vinculades
52. DEUTES A CURTTERMINI PER PRÉSTECES REBUTS I ALTRES CONCEPTES
520. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit
5200. Préstecs a curt termini d'entitats de crèdit
5201. Deutes a curt termini per crèdit disposat
5208. Deutes per efectes descomptats
5209. Deutes per operacions de facturatge
521. Deutes a curt termini
522. Deutes a curt termini transformables en subvencions, donacions i llegats
523. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini
524. Creditors per arrendament financer a curt termini
525. Efectes a pagar a curt termini
526. Dividend actiu a pagar
527. Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit

528. Interessos a curt termini de deutes
 529. Provisions a curt termini
 5290. Provisió a curt termini per retribucions al personal
 5291. Provisió a curt termini per a impostos
 5292. Provisió a curt termini per a altres responsabilitats
 5293. Provisió a curt termini per desmantellament, retirament o rehabilitació de l'immobilitzat
 5295. Provisió a curt termini per a actuacions mediambientals
 5296. Provisió a curt termini per a reestructuracions
 5297. Provisió a curt termini per transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni
53. INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI EN PARTS VINCULADES
530. Participacions a curt termini en parts vinculades
 5303. Participacions a curt termini, en empreses del grup
 5304. Participacions a curt termini, en empreses associades
 5305. Participacions a curt termini, en altres parts vinculades
 531. Valors representatius de deute a curt termini de parts vinculades
 5313. Valors representatius de deute a curt termini d'empreses del grup
 5314. Valors representatius de deute a curt termini d'empreses associades
 5315. Valors representatius de deute a curt termini d'altres parts vinculades
 532. Crèdits a curt termini a parts vinculades
 5323. Crèdits a curt termini a empreses del grup
 5324. Crèdits a curt termini a empreses associades
 5325. Crèdits a curt termini a altres parts vinculades
 533. Interessos a curt termini de valors representatius de deute de parts vinculades
 5333. Interessos a curt termini de valors representatius de deute d'empreses del grup
 5334. Interessos a curt termini de valors representatius de deute d'empreses associades
 5335. Interessos a curt termini de valors representatius de deute d'altres parts vinculades
 534. Interessos a curt termini de crèdits a parts vinculades
 5343. Interessos a curt termini de crèdits a empreses del grup
 5344. Interessos a curt termini de crèdits a empreses associades
 5345. Interessos a curt termini de crèdits a altres parts vinculades
 535. Dividend a cobrar d'inversions financeres en parts vinculades
 5353. Dividend a cobrar d'empreses del grup
 5354. Dividend a cobrar d'empreses associades
 5355. Dividend a cobrar d'altres parts vinculades
 539. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en parts vinculades
5393. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en empreses del grup.
 5394. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en empreses associades.
 5395. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en altres parts vinculades
54. ALTRES INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI
540. Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni
 541. Valors representatius de deute a curt termini
 542. Crèdits a curt termini
 543. Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat
 544. Crèdits a curt termini al personal
 545. Dividend a cobrar
 546. Interessos a curt termini de valors representatius de deutes
 547. Interessos a curt termini de crèdits
 548. Imposicions a curt termini
 549. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini
55. ALTRES COMPTES NO BANCARIS
550. Titular de l'explotació
 551. Compte corrent amb socis i administradors
 552. Compte corrent amb altres persones i entitats vinculades
 5523. Compte corrent amb empreses del grup
 5524. Compte corrent amb empreses associades
 5525. Compte corrent amb altres parts vinculades
 553. Comptes corrents en fusions i escissions
 5530. Socis de societat dissolta
 5531. Socis, compte de fusió
 5532. Socis de societat escindida
 5533. Socis, compte d'escissió
 554. Compte corrent amb unions temporals d'empreses i comunitats de béns
 555. Partides pendents d'aplicació
 556. Desemborsaments exigits sobre participacions en el patrimoni net
 5563. Desemborsaments exigits sobre participacions, empreses del grup
 5564. Desemborsaments exigits sobre participacions, empreses associades
 5565. Desemborsaments exigits sobre participacions, altres parts vinculades
 5566. Desemborsaments exigits sobre participacions d'altres empreses
 557. Dividend actiu a compte
 558. Socis per desemborsaments exigits
 5580. Socis per desemborsaments exigits sobre accions o participacions ordinàries
 5585. Socis per desemborsaments exigits sobre accions o participacions considerades passius financers
 559. Derivats financers a curt termini
 5590. Actius per derivats financers a curt termini, cartera de negociació
 5593. Actius per derivats financers a curt termini, instruments de cobertura
 5595. Passius per derivats financers a curt termini, cartera de negociació
 5598. Passius per derivats financers a curt termini, instruments de cobertura

56. FIANCES I DIPÒSITS REBUTS I CONSTITUÏTS A CURTTERMINI I AJUSTOS PER PERIODIFICACIÓ
560. Fiances rebudes a curt termini
561. Dipòsits rebuts a curt termini
565. Fiances constituïdes a curt termini
566. Dipòsits constituïts a curt termini
567. Interessos pagats per endavant
568. Interessos cobrats per endavant
569. Garanties financeres a curt termini
57. TRESORERIA
570. Caixa, euros
571. Caixa, moneda estrangera
572. Bancs i institucions de crèdit c/c a la vista, euros
573. Bancs i institucions de crèdit c/c a la vista, moneda estrangera
574. Bancs i institucions de crèdit, comptes d'estalvi, euros
575. Bancs i institucions de crèdit, comptes d'estalvi, moneda estrangera
576. Inversions a curt termini de gran liquiditat
58. ACTIUS NO CORRENTS MANTINGUTS PER A LA VENDA I ACTIUS I PASSIUS ASSOCIATS
580. Immobilitzat
581. Inversions amb persones i entitats vinculades
582. Inversions financeres
583. Existències, deutors comercials i altres comptes a cobrar
584. Altres actius
585. Provisions
586. Deutes amb característiques especials
587. Deutes amb persones i entitats vinculades
588. Creditors comercials i altres comptes a pagar
589. Altres passius
59. DETERIORAMENT DEL VALOR D'INVERSIONS FINANCERES A CURTTERMINI I D'ACTIUS NO CORRENTS MANTINGUTS PER A LA VENDA
593. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en parts vinculades
5933. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en empreses del grup
5934. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en empreses associades
594. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini de parts vinculades
5943. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'empreses del grup
5944. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'empreses associades
5945. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'altres parts vinculades
595. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a parts vinculades
5953. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a empreses del grup
5954. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a empreses associades
5955. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a altres parts vinculades
597. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini
598. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini
599. Deteriorament de valor d'actius no corrents mantinguts per a la venda
5990. Deteriorament de valor d'immobilitzat no corrent mantingut per a la venda
5991. Deteriorament de valor d'inversions amb persones i entitats vinculades no corrents mantingudes per a la venda
5992. Deteriorament de valor d'inversions financeres no corrents mantingudes per a la venda
5993. Deteriorament de valor d'existències, deutors comercials i altres comptes a cobrar integrats en un grup alienable mantingut per a la venda
5994. Deteriorament de valor d'altres actius mantinguts per a la venda
- GRUP 6**
COMPRES I DESPESES
60. COMPRES
600. Compres de mercaderies
601. Compres de primeres matèries
602. Compres d'altres aprovisionaments
606. Descomptes sobre compres per pagament immediat
6060. Descomptes sobre compres per pagament immediat de mercaderies
6061. Descomptes sobre compres per pagament immediat de primeres matèries
6062. Descomptes sobre compres per pagament immediat d'altres aprovisionaments
607. Treballs realitzats per altres empreses
608. Devolucions de compres i operacions similars
6080. Devolucions de compres de mercaderies
6081. Devolucions de compres de primeres matèries
6082. Devolucions de compres d'altres aprovisionaments
609. Ràpels per compres
6090. Ràpels per compres de mercaderies
6091. Ràpels per compres de primeres matèries
6092. Ràpels per compres d'altres aprovisionaments
61. VARIACIÓ D'EXISTÈNCIES
610. Variació d'existències de mercaderies
611. Variació d'existències de primeres matèries
612. Variació d'existències d'altres aprovisionaments
62. SERVEIS EXTERIORS
620. Despeses en recerca i desenvolupament de l'exercici
621. Arrendaments i cànons
622. Reparacions i conservació
623. Serveis de professionals independents
624. Transports
625. Primes d'assegurances
626. Serveis bancaris i similars
627. Publicitat, propaganda i relacions públiques

- 628. Subministraments
- 629. Altres serveis
- 63. TRIBUTS
 - 630. Impost sobre beneficis
 - 6300. Impost corrent
 - 6301. Impost diferit
 - 631. Altres tributs
 - 633. Ajustos negatius en la imposició sobre beneficis
 - 634. Ajustos negatius en la imposició indirecta
 - 6341. Ajustos negatius en IVA d'actiu corrent
 - 6342. Ajustos negatius en IVA d'inversions
 - 636. Devolució d'impostos
 - 638. Ajustos positius en la imposició sobre beneficis
 - 639. Ajustos positius en la imposició indirecta
 - 6391. Ajustos positius en IVA d'actiu corrent
 - 6392. Ajustos positius en IVA d'inversions
- 64. DESPESES DE PERSONAL
 - 640. Sous i salaris
 - 641. Indemnitzacions
 - 642. Seguretat Social a càrrec de l'empresa
 - 643. Retribucions a llarg termini mitjançant sistemes d'aportació definida
 - 644. Retribucions a llarg termini mitjançant sistemes de prestació definida
 - 6440. Contribucions anuals
 - 6442. Altres costos
 - 645. Retribucions al personal mitjançant instruments de patrimoni
 - 6450. Retribucions al personal liquidats amb instruments de patrimoni
 - 6457. Retribucions al personal liquidats en efectiu basat en instruments de patrimoni
 - 649. Altres despeses socials
- 65. ALTRES DESPESES DE GESTIÓ
 - 650. Pèrdues de crèdits comercials incobrables
 - 651. Resultats d'operacions en comú
 - 6510. Benefici transferit (gestor)
 - 6511. Pèrdua suportada (particip o associat no gestor)
 - 659. Altres pèrdues en gestió corrent
- 66. DESPESES FINANCERES
 - 660. Despeses financeres per actualització de provisions
 - 661. Interessos d'obligacions i bons
 - 6610. Interessos d'obligacions i bons a llarg termini, empreses del grup
 - 6611. Interessos d'obligacions i bons a llarg termini, empreses associades
 - 6612. Interessos d'obligacions i bons a llarg termini, altres parts vinculades
 - 6613. Interessos d'obligacions i bons a llarg termini, altres empreses
 - 6615. Interessos d'obligacions i bons a curt termini, empreses del grup
 - 6616. Interessos d'obligacions i bons a curt termini, empreses associades
 - 6617. Interessos d'obligacions i bons a curt termini, altres parts vinculades
 - 6618. Interessos d'obligacions i bons a curt termini, altres empreses
 - 662. Interessos de deutes
 - 6620. Interessos de deutes, empreses del grup
 - 6621. Interessos de deutes, empreses associades
 - 6622. Interessos de deutes, altres parts vinculades
 - 6623. Interessos de deutes amb entitats de crèdit
 - 6624. Interessos de deutes, altres empreses
 - 663. Pèrdues per valoració d'instruments financers pel seu valor raonable
 - 6630. Pèrdues de cartera de negociació
 - 6631. Pèrdues de designats per l'empresa
 - 6632. Pèrdues de disponibles per a la venda
 - 6633. Pèrdues d'instruments de cobertura
 - 664. Despeses per dividendes d'accions o participacions considerades passius financers
 - 6640. Dividendes de passius, empreses del grup
 - 6641. Dividendes de passius, empreses associades
 - 6642. Dividendes de passius, altres parts vinculades
 - 6643. Dividendes de passius, altres empreses
 - 665. Interessos per descompte d'efectes i operacions de facturatge
 - 6650. Interessos per descompte d'efectes en entitats de crèdit del grup
 - 6651. Interessos per descompte d'efectes en entitats de crèdit associades
 - 6652. Interessos per descompte d'efectes en altres entitats de crèdit vinculades
 - 6653. Interessos per descompte d'efectes en altres entitats de crèdit
 - 6654. Interessos per operacions de facturatge amb entitats de crèdit del grup
 - 6655. Interessos per operacions de facturatge amb entitats de crèdit associades
 - 6656. Interessos per operacions de facturatge amb altres entitats de crèdit vinculades
 - 6657. Interessos per operacions de facturatge amb altres entitats de crèdit
 - 666. Pèrdues en participacions i valors representatius de deute
 - 6660. Pèrdues en valors representatius de deute a llarg termini, empreses del grup
 - 6661. Pèrdues en valors representatius de deute a llarg termini, empreses associades
 - 6662. Pèrdues en valors representatius de deute a llarg termini, altres parts vinculades
 - 6663. Pèrdues en participacions i valors representatius de deute a llarg termini, altres empreses
 - 6665. Pèrdues en participacions i valors representatius de deute a curt termini, empreses del grup
 - 6666. Pèrdues en participacions i valors representatius de deute a curt termini, empreses associades
 - 6667. Pèrdues en valors representatius de deute a curt termini, altres parts vinculades
 - 6668. Pèrdues en valors representatius de deute a curt termini, altres empreses

667. Pèrdues de crèdits no comercials
 6670. Pèrdues de crèdits a llarg termini, empreses del grup
 6671. Pèrdues de crèdits a llarg termini, empreses associades
 6672. Pèrdues de crèdits a llarg termini, altres parts vinculades
 6673. Pèrdues de crèdits a llarg termini, altres empreses
 6675. Pèrdues de crèdits a curt termini, empreses del grup
 6676. Pèrdues de crèdits a curt termini, empreses associades
 6677. Pèrdues de crèdits a curt termini, altres parts vinculades
 6678. Pèrdues de crèdits a curt termini, altres empreses
 668. Diferències negatives de canvi
 669. Altres despeses financeres
67. PÈRDUES PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS I DESPESES EXCEPCIONALS
 670. Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible
 671. Pèrdues procedents de l'immobilitzat material
 672. Pèrdues procedents de les inversions immobiliàries
 673. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini en parts vinculades
 6733. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, empreses del grup
 6734. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, empreses associades
 6735. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, altres parts vinculades
 675. Pèrdues per operacions amb obligacions pròpies
 678. Despeses excepcionals
68. DOTACIONS PER A AMORTITZACIONS
 680. Amortització de l'immobilitzat intangible
 681. Amortització de l'immobilitzat material
 682. Amortització de les inversions immobiliàries
69. PÈRDUES PER DETERIORAMENT I ALTRES DOTACIONS
 690. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat intangible
 691. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material
 692. Pèrdues per deteriorament de les inversions immobiliàries
 693. Pèrdues per deteriorament d'existències
 6930. Pèrdues per deteriorament de productes acabats i en curs de fabricació
 6931. Pèrdues per deteriorament de mercaderies
 6932. Pèrdues per deteriorament de primeres matèries
 6933. Pèrdues per deteriorament d'altres aprovisionaments
 694. Pèrdues per deteriorament de crèdits per operacions comercials
 695. Dotació a la provisió per operacions comercials
 6954. Dotació a la provisió per contractes onerosos
 6959. Dotació a la provisió per a altres operacions comercials
696. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute a llarg termini
 6960. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, empreses del grup
 6961. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, empreses associades
 6962. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, altres parts vinculades
 6963. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, altres empreses
 6965. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a llarg termini, empreses del grup
 6966. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a llarg termini, empreses associades
 6967. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a llarg termini, altres parts vinculades
 6968. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a llarg termini, d'altres empreses
697. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini
 6970. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini, empreses del grup
 6971. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini, empreses associades
 6972. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini, altres parts vinculades
 6973. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini, altres empreses
698. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute a curt termini
 6980. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a curt termini, empreses del grup
 6981. Pèrdues per deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a curt termini, empreses associades
 6985. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, empreses del grup
 6986. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, empreses associades
 6987. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, altres parts vinculades
 6988. Pèrdues per deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, d'altres empreses
699. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini
 6990. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini, empreses del grup
 6991. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini, empreses associades
 6992. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini, altres parts vinculades
 6993. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini, altres empreses

GRUP 7

VENDES I INGRESSOS

70. VENDES DE MERCADERIES, DE PRODUCCIÓ PRÒPIA, DE SERVEIS, ETC.

- 700. Vendes de mercaderies
- 701. Vendes de productes acabats
- 702. Vendes de productes semiacabats
- 703. Vendes de subproductes i residus
- 704. Vendes d'envasos i embalatges
- 705. Prestacions de serveis
- 706. Descomptes sobre vendes per pagament immediat
 - 7060. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de mercaderies
 - 7061. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de productes acabats
 - 7062. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de productes semiacabats
 - 7063. Descomptes sobre vendes per pagament immediat de subproductes i residus
- 708. Devolucions de vendes i operacions similars
 - 7080. Devolucions de vendes de mercaderies
 - 7081. Devolucions de vendes de productes acabats
 - 7082. Devolucions de vendes de productes semiacabats
 - 7083. Devolucions de vendes de subproductes i residus
 - 7084. Devolucions de vendes d'envasos i embalatges
- 709. Ràpels sobre vendes
 - 7090. Ràpels sobre vendes de mercaderies
 - 7091. Ràpels sobre vendes de productes acabats
 - 7092. Ràpels sobre vendes de productes semiacabats
 - 7093. Ràpels sobre vendes de subproductes i residus
 - 7094. Ràpels sobre vendes d'envasos i embalatges

71. VARIACIÓ D'EXISTÈNCIES

- 710. Variació d'existències de productes en curs
- 711. Variació d'existències de productes semiacabats
- 712. Variació d'existències de productes acabats
- 713. Variació d'existències de subproductes, residus i materials recuperats

73. TREBALLS REALITZATS PER A L'EMPRESA

- 730. Treballs realitzats per a l'immobilitzat intangible
- 731. Treballs realitzats per a l'immobilitzat material
- 732. Treballs realitzats en inversions immobiliàries
- 733. Treballs realitzats per a l'immobilitzat material en curs

74. SUBVENCIONS, DONACIONS I LLEGATS

- 740. Subvencions, donacions i llegats a l'explotació
- 746. Subvencions, donacions i llegats de capital transferits al resultat de l'exercici
- 747. Altres subvencions, donacions i llegats transferits al resultat de l'exercici

75. ALTRES INGRESSOS DE GESTIÓ

- 751. Resultats d'operacions en comú
 - 7510. Pèrdua transferida (gestor)
 - 7511. Benefici atribuït (particip o associat no gestor)
- 752. Ingressos per arrendaments
- 753. Ingressos de propietat industrial cedida en explotació
- 754. Ingressos per comissions
- 755. Ingressos per serveis al personal
- 759. Ingressos per serveis diversos

76. INGRESSOS FINANCERS

- 760. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni
 - 7600. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni, empreses del grup
 - 7601. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni, empreses associades
 - 7602. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni, altres parts vinculades
 - 7603. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni, altres empreses
- 761. Ingressos de valors representatius de deute
 - 7610. Ingressos de valors representatius de deute, empreses del grup
 - 7611. Ingressos de valors representatius de deute, empreses associades
 - 7612. Ingressos de valors representatius de deute, altres parts vinculades
 - 7613. Ingressos de valors representatius de deute, altres empreses
- 762. Ingressos de crèdits
 - 7620. Ingressos de crèdits a llarg termini
 - 76200. Ingressos de crèdits a llarg termini, empreses del grup
 - 76201. Ingressos de crèdits a llarg termini, empreses associades
 - 76202. Ingressos de crèdits a llarg termini, altres parts vinculades
 - 76203. Ingressos de crèdits a llarg termini, altres empreses
 - 7621. Ingressos de crèdits a curt termini
 - 76210. Ingressos de crèdits a curt termini, empreses del grup
 - 76211. Ingressos de crèdits a curt termini, empreses associades
 - 76212. Ingressos de crèdits a curt termini, altres parts vinculades
 - 76213. Ingressos de crèdits a curt termini, altres empreses
- 763. Beneficis per valoració d'instruments financers pel seu valor raonable
 - 7630. Beneficis de cartera de negociació
 - 7631. Beneficis de designats per l'empresa
 - 7632. Beneficis de disponibles per a la venda
 - 7633. Beneficis d'instruments de cobertura
- 766. Beneficis en participacions i valors representatius de deute
 - 7660. Beneficis en valors representatius de deute a llarg termini, empreses del grup
 - 7661. Beneficis en valors representatius de deute a llarg termini, empreses associades

7662. Beneficis en valors representatius de deute a llarg termini, altres parts vinculades
7663. Beneficis en participacions i valors representatius de deute a llarg termini, altres empreses
7665. Beneficis en participacions i valors representatius de deute a curt termini, empreses del grup
7666. Beneficis en participacions i valors representatius de deute a curt termini, empreses associades
7667. Beneficis en valors representatius de deute a curt termini, altres parts vinculades
7668. Beneficis en valors representatius de deute a curt termini, altres empreses
767. Ingressos d'actius afectes i de drets de reemborsament relatius a retribucions a llarg termini
768. Diferències positives de canvi
769. Altres ingressos financers
77. **BENEFICIS PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS I INGRESSOS EXCEPCIONALS**
770. Beneficis procedents de l'immobilitzat intangible
771. Beneficis procedents de l'immobilitzat material
772. Beneficis procedents de les inversions immobiliàries
773. Beneficis procedents de participacions a llarg termini en parts vinculades
7733. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, empreses del grup
7734. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, empreses associades
7735. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, altres parts vinculades
774. Diferència negativa en combinacions de negocis
775. Beneficis per operacions amb obligacions pròpies
778. Ingressos excepcionals
79. **EXCESSOS I APLICACIONS DE PROVISIONS I DE PÈRDUES PER DETERIORAMENT**
790. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat intangible
791. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material
792. Reversió del deteriorament de les inversions immobiliàries
793. Reversió del deteriorament d'existències
7930. Reversió del deteriorament de productes acabats i en curs de fabricació
7931. Reversió del deteriorament de mercaderies
7932. Reversió del deteriorament de primeres matèries
7933. Reversió del deteriorament d'altres aprovisionaments
794. Reversió del deteriorament de crèdits per operacions comercials
795. Excés de provisions
7950. Excés de provisió per retribucions al personal
7951. Excés de provisió per a impostos
7952. Excés de provisió per a altres responsabilitats
7954. Excés de provisió per operacions comercials
79544. Excés de provisió per contractes onerosos
79549. Excés de provisió per a altres operacions comercials
7955. Excés de provisió per a actuacions mediambientals
7956. Excés de provisió per a reestructuracions
7957. Excés de provisió per transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni
796. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute a llarg termini
7960. Reversió del deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, empreses del grup
7961. Reversió del deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a llarg termini, empreses associades
7965. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute a llarg termini, empreses del grup
7966. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute a llarg termini, empreses associades
7967. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute a llarg termini, altres parts vinculades
7968. Reversió del deteriorament de valors representatius de deute a llarg termini, altres empreses
797. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini
7970. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini, empreses del grup
7971. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini, empreses associades
7972. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini, altres parts vinculades
7973. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini, altres empreses
798. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute a curt termini
7980. Reversió del deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a curt termini, empreses del grup
7981. Reversió del deteriorament de participacions en instruments de patrimoni net a curt termini, empreses associades
7985. Reversió del deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, empreses del grup
7986. Reversió del deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, empreses associades
7987. Reversió del deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, altres parts vinculades
7988. Reversió del deteriorament en valors representatius de deute a curt termini, altres empreses
799. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini
7990. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini, empreses del grup

- 7991. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini, empreses associades
- 7992. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini, altres parts vinculades
- 7993. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini, altres empreses

GRUP 8**DESPESES IMPUTADES AL PATRIMONI NET**

- 80. **DESPESES FINANCERES PER VALORACIÓ D'ACTIUS I PASSIUS**
 - 800. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda
 - 802. Transferència de beneficis en actius financers disponibles per a la venda
- 81. **DESPESES EN OPERACIONS DE COBERTURA**
 - 810. Pèrdues per cobertures de fluxos d'efectiu
 - 811. Pèrdues per cobertures d'inversions netes en un negoci a l'estranger
 - 812. Transferència de beneficis per cobertures de fluxos d'efectiu
 - 813. Transferència de beneficis per cobertures d'inversions netes en un negoci a l'estranger
- 82. **DESPESES PER DIFERÈNCIES DE CONVERSIÓ**
 - 820. Diferències de conversió negatives
 - 821. Transferència de diferències de conversió positives
- 83. **IMPOST SOBRE BENEFICIS**
 - 830. Impost sobre beneficis
 - 8300. Impost corrent
 - 8301. Impost diferit
 - 833. Ajustos negatius en la imposició sobre beneficis
 - 834. Ingressos fiscals per diferències permanents
 - 835. Ingressos fiscals per deduccions i bonificacions
 - 836. Transferència de diferències permanents
 - 837. Transferència de deduccions i bonificacions
 - 838. Ajustos positius en la imposició sobre beneficis
- 84. **TRANSFERÈNCIES DE SUBVENCIONS, DONACIONS I LLEGATS**
 - 840. Transferència de subvencions oficials de capital
 - 841. Transferència de donacions i llegats de capital
 - 842. Transferència d'altres subvencions, donacions i llegats
- 85. **DESPESES PER PÈRDUES ACTUARIALS I AJUSTOS EN ELS ACTIUS PER RETRIBUCIONS A LLARG TERMINI DE PRESTACIÓ DEFINIDA**
 - 850. Pèrdues actuàries
 - 851. Ajustos negatius en actius per retribucions a llarg termini de prestació definida
- 86. **DESPESES PER ACTIUS NO CORRENTS EN VENDA**
 - 860. Pèrdues en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda
 - 862. Transferència de beneficis en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda

- 89. **DESPESES DE PARTICIPACIONS EN EMPRESES DEL GRUP O ASSOCIADES AMB AJUSTOS VALORATIUS POSITIUS PREVIS**

- 891. Deteriorament de participacions en el patrimoni, empreses del grup
- 892. Deteriorament de participacions en el patrimoni, empreses associades

GRUP 9**INGRESSOS IMPUTATS AL PATRIMONI NET**

- 90. **INGRESSOS FINANCERS PER VALORACIÓ D'ACTIUS I PASSIUS**
 - 900. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda
 - 902. Transferència de pèrdues d'actius financers disponibles per a la venda
- 91. **INGRESSOS EN OPERACIONS DE COBERTURA**
 - 910. Beneficis per cobertures de fluxos d'efectiu
 - 911. Beneficis per cobertures d'una inversió neta en un negoci a l'estranger
 - 912. Transferència de pèrdues per cobertures de fluxos d'efectiu
 - 913. Transferència de pèrdues per cobertures d'una inversió neta en un negoci a l'estranger
- 92. **INGRESSOS PER DIFERÈNCIES DE CONVERSIÓ**
 - 920. Diferències de conversió positives
 - 921. Transferència de diferències de conversió negatives
- 94. **INGRESSOS PER SUBVENCIONS, DONACIONS I LLEGATS**
 - 940. Ingressos de subvencions oficials de capital
 - 941. Ingressos de donacions i llegats de capital
 - 942. Ingressos d'altres subvencions, donacions i llegats
- 95. **INGRESSOS PER GUANYS ACTUARIALS I AJUSTOS EN ELS ACTIUS PER RETRIBUCIONS A LLARG TERMINI DE PRESTACIÓ DEFINIDA**
 - 950. Guanys actuàries
 - 951. Ajustos positius en actius per retribucions a llarg termini de prestació definida
- 96. **INGRESSOS PER ACTIUS NO CORRENTS EN VENDA**
 - 960. Beneficis en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda
 - 962. Transferència de pèrdues en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda
- 99. **INGRESSOS DE PARTICIPACIONS EN EMPRESES DEL GRUP O ASSOCIADES AMB AJUSTOS VALORATIUS NEGATIUS PREVIS**
 - 991. Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, empreses del grup
 - 992. Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, empreses associades
 - 993. Transferència per deteriorament d'ajustos valoratius negatius previs, empreses del grup
 - 994. Transferència per deteriorament d'ajustos valoratius negatius previs, empreses associades

CINQUENA PART**DEFINICIONS I RELACIONS COMPTABLES****GRUP 1****FINANÇAMENT BÀSIC**

Comprèn el patrimoni net i el finançament aliè a llarg termini de l'empresa destinats, en general, a finançar l'actiu no corrent i a cobrir un marge raonable del corrent; inclou també situacions transitòries de finançament.

En particular, s'han d'aplicar les regles següents:

a) Els passius financers inclosos en aquest grup s'han de classificar, amb caràcter general, als efectes de la seva valoració, en la categoria de «Dèbits i partides a pagar». No obstant això, també es poden incloure en la categoria d'«Altres passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys» en els termes establerts en les normes de registre i valoració. En aquest grup també s'inclouen els derivats financers tant de cobertura com de negociació quan la seva liquidació sigui superior a un any.

b) D'acord amb el que disposen les normes d'elaboració dels comptes anuals, en aquest grup no es poden incloure els passius financers a llarg termini que, excepcionalment, s'hagin de classificar en el moment del seu reconeixement inicial en la categoria de «Passius financers mantinguts per negociar» perquè compleixen els requisits que estableixen les normes de registre i valoració, llevat dels derivats financers el termini de liquidació dels quals sigui superior a un any.

c) Si els passius financers es classifiquen als efectes de la seva valoració en més d'una categoria, s'han de desenvolupar els comptes de quatre xifres o més que siguin necessaris per diferenciar la categoria en la qual s'han inclòs.

d) Si s'emeten o s'assumeixen passius financers híbrids que, d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració, es valorin en el seu conjunt pel seu valor raonable, s'han d'incloure en el compte que correspongui a la naturalesa del contracte principal, per a la qual cosa s'han de crear amb el degut desglossament comptes de quatre xifres o més que identifiquin que es tracta d'un passiu financer híbrid a llarg termini valorat conjuntament. Quan es reconeguin separatament el contracte principal i el derivat implícit, aquest últim s'ha de tractar com si s'hagués contractat de forma independent, per la qual cosa s'ha d'incloure en el compte dels grups 1, 2 o 5 que sigui procedent i el contracte principal s'ha de recollir en el compte que correspongui a la seva naturalesa, i s'han de desenvolupar amb el degut desglossament comptes de quatre xifres o més que identifiquin que es tracta d'un contracte principal financer híbrid a llarg termini.

e) Un compte que reculli passius financers classificats en la categoria d'«Altres passius financers a valor raonable amb canvis en la comptes de pèrdues i guanys», s'ha d'abonar o carregar, per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec o abonament, respectivament, als comptes 663 i 763.

f) Un compte que reculli passius financers que, d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració, formin part d'un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda, s'ha de carregar en el moment en què es compleixin les condicions per a la seva classificació amb abonament al respectiu compte del subgrup 58.

g) La diferència entre el valor pel qual es reconeixen inicialment els passius financers i el seu valor de reemborsament s'ha de registrar com un abonament (o, quan sigui procedent, com un càrrec) en el compte on estigui registrat el passiu financer amb càrrec (o abonament) al compte del subgrup 66 que correspongui segons la naturalesa de l'instrument.

10. CAPITAL

- 100. Capital social
- 101. Fons social
- 102. Capital
- 103. Socis per desemborsaments no exigits
 - 1030. Socis per desemborsaments no exigits, capital social
 - 1034. Socis per desemborsaments no exigits, capital pendent d'inscripció
- 104. Socis per aportacions no dineràries pendents
 - 1040. Socis per aportacions no dineràries pendents, capital social
 - 1044. Socis per aportacions no dineràries pendents, capital pendent d'inscripció
- 108. Accions o participacions pròpies en situacions especials
- 109. Accions o participacions pròpies per a reducció de capital

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el patrimoni net del balanç, i formar part dels fons propis, amb les excepcions que estableixen els comptes 103 i 104.

100. Capital social

Capital escripturat en les societats que revesteixin forma mercantil, llevat quan atenen les característiques econòmiques de l'emissió s'ha de comptabilitzar com a passiu financer.

Fins al moment de la seva inscripció registral i tractant-se de societats anònimes, societats de responsabilitat limitada i comanditàries per accions, l'emissió i la subscripció o l'assumpció d'accions o participacions, respectivament, s'ha de registrar de conformitat amb el que disposa el subgrup 19.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pel capital inicial i les successives ampliacions, en el moment de la seva inscripció en el Registre Mercantil, amb càrrec al compte 194.

b) S'ha de carregar per les reduccions d'aquest i a l'extinció de la societat.

101. Fons social

Capital de les entitats sense forma mercantil.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 100.

102. Capital

Correspon a les empreses individuals.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Pel capital inicial.

a₂) Pels resultats positius capitalitzats, amb càrrec al compte 129.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la cessió dels negocis o el cessament d'aquests.

b₂) Pels resultats negatius que no es carreguin per al seu sanejament en el compte 121, amb abonament al compte 129.

c) S'ha d'abonar o carregar, al final de l'exercici, pel saldo del compte 550, amb càrrec o abonament a l'esmentat compte.

103. Socis per desemborsaments no exigits

Capital social escripturat pendent de desemborsament no exigut als socis o accionistes, excepte els desem-

borsaments no exigits corresponents als instruments financers la qualificació comptable dels quals sigui la de passiu financer.

Han de figurar en el patrimoni net, amb signe negatiu, minorant la partida de capital social, excepte les quantitats que corresponguin a capital emès pendent d'inscripció que han de figurar minorant la partida del passiu corrent en la qual aquest s'inclou.

1030. *Socis per desemborsaments no exigits, capital social*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal no desemborsat de les accions subscrietes o participacions en el moment de la seva inscripció en el Registre Mercantil, amb abonament al compte 1034.

b) S'ha d'abonar a mesura que s'exigeixin els desemborsaments, amb càrrec al compte 5580.

1034. *Socis per desemborsaments no exigits, capital pendent d'inscripció*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal no desemborsat de les accions subscrietes o participacions assumides, amb abonament, generalment, al compte 190 o 192.

b) S'ha d'abonar en el moment de la inscripció en el Registre Mercantil, amb càrrec al compte 1030.

104. *Socis per aportacions no dineràries pendents*

Capital social escripturat pendent de desemborsament que correspon a aportacions no dineràries, excepte les aportacions pendents que corresponguin a instruments financers la qualificació comptable dels quals sigui la de passiu financer.

Han de figurar en el patrimoni net, amb signe negatiu, minorant la partida de capital social, excepte les quantitats que corresponguin a capital emès pendent d'inscripció que han de figurar minorant la partida del passiu corrent en la qual aquest s'inclou.

1040. *Socis per aportacions no dineràries pendents, capital social*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal no desemborsat de les accions subscrietes o participacions en el moment de la seva inscripció en el Registre Mercantil, amb abonament al compte 1044.

b) S'ha d'abonar quan es realitzin els desemborsaments, amb càrrec als comptes representatius dels béns no dineraris aportats.

1044. *Socis per aportacions no dineràries pendents, capital pendent d'inscripció*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal no desemborsat de les accions subscrietes o participacions assumides, amb abonament, generalment, al compte 190 o 192.

b) S'ha d'abonar en el moment de la inscripció en el Registre Mercantil, amb càrrec al compte 1040.

108. *Accions o participacions pròpies en situacions especials*

Accions o participacions pròpies adquirides per l'empresa (secció quarta del capítol IV del Text refós de la Llei de societats anònimes i de la Llei de societats de responsabilitat limitada).

Han de figurar en el patrimoni net, amb signe negatiu.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import de l'adquisició de les accions o participacions, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'alienació de les accions o participacions, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57. La diferència entre la quantitat obtinguda en l'alienació de les accions o participacions pròpies i el seu valor comptable s'ha de carregar o abonar, segons sigui procedent, a comptes del subgrup 11.

b₂) Per la reducció de capital, amb càrrec al compte 100 per l'import del nominal de les accions o participacions. La diferència entre l'import d'adquisició de les accions o participacions i el seu valor nominal s'ha de carregar o abonar, segons sigui procedent, a comptes del subgrup 11.

109. *Accions o participacions pròpies per a reducció de capital*

Accions o participacions pròpies adquirides per l'empresa en execució d'un acord de reducció de capital adoptat per la Junta General (article 170 del Text refós de la Llei de societats anònimes i article 40 de la Llei de societats de responsabilitat limitada).

Han de figurar en el patrimoni net, amb signe negatiu.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import de l'adquisició de les accions, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar per la reducció de capital, amb càrrec al compte 100 per l'import del nominal de les accions o participacions. La diferència entre l'import d'adquisició de les accions o participacions i el seu valor nominal s'ha de carregar o abonar, segons sigui procedent, a comptes del subgrup 11.

11. RESERVES I ALTRES INSTRUMENTS DE PATRIMONI NET

110. Prima d'emissió o assumpció

111. Altres instruments de patrimoni net

1110. Patrimoni net per emissió d'instruments financers compostos

1111. Resta d'instruments de patrimoni net

112. Reserva legal

113. Reserves voluntàries

114. Reserves especials

1140. Reserves per a accions o participacions de la societat dominant

1141. Reserves estatutàries

1142. Reserva per capital amortitzat

1143. Reserva per fons de comerç

1144. Reserves per accions pròpies acceptades en garantia

115. Reserves per pèrdues i guanys actuàries i altres ajustos

118. Aportacions de socis o propietaris

119. Diferències per ajust del capital a euros

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el patrimoni net del balanç, i formen part dels fons propis.

110. *Prima d'emissió o assumpció*

Aportació realitzada pels accionistes o socis en el cas d'emissió i col·locació d'accions o participacions a un preu superior al seu valor nominal. En particular, inclou les diferències que puguin sorgir entre els valors d'escrip-

tura i els valors pels quals s'han de registrar els béns rebuts en concepte d'aportació no dinerària, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar, amb càrrec, generalment, al compte 111 o 194.
- b) S'ha de carregar per la disposició que de la prima es pugui realitzar.

111. *Altres instruments de patrimoni net*

1110. *Patrimoni net per emissió d'instruments financers compostos*

Component del patrimoni net que sorgeix per l'emissió d'un instrument financer compost. En particular, per l'emissió d'obligacions convertibles en accions.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar pel component de patrimoni net de l'instrument financer, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.
- b) S'ha de carregar amb abonament als comptes 100 o 110, quan es produeixi la conversió.

1111. *Resta d'instruments de patrimoni net*

Aquest compte recull la resta d'instruments de patrimoni net que no tenen cabuda en altres, com ara les opcions sobre accions pròpies.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar per l'import de l'instrument qualificat com a patrimoni net amb càrrec, generalment, a comptes del grup 6 o del subgrup 57.
- b) S'ha de carregar quan es lliurin altres instruments de patrimoni net, amb abonament al compte de patrimoni net que correspongui.

112. *Reserva legal*

Aquest compte ha de registrar la reserva establerta per l'article 214 del Text refós de la Llei de societats anònimes.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar, generalment, amb càrrec al compte 129.
- b) S'ha de carregar per la disposició que es faci d'aquesta reserva.

113. *Reserves voluntàries*

Són les constituïdes lliurement per l'empresa.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 112, sense perjudici del que indiquen els paràgrafs següents:

Quan es produeixi un canvi de criteri comptable o l'esmena d'un error, l'ajust per l'efecte acumulat calculat a l'inici de l'exercici de les variacions dels elements patrimonials afectats per l'aplicació retroactiva del nou criteri o la correcció de l'error s'ha d'imputar a reserves de lliure disposició. Amb caràcter general, s'ha d'imputar a les reserves voluntàries, i s'ha de registrar de la manera següent:

- a) S'ha d'abonar per l'import resultant de l'efecte net creditor dels canvis experimentats per l'aplicació d'un nou criteri comptable comparat amb l'antic o per la correcció de l'error, amb càrrec i abonament, si s'escau, als respectius comptes representatius dels elements patrimonials afectats per aquest fet, incloent els relacionats amb la comptabilització de l'efecte impositiu de l'ajust.
- b) S'ha de carregar per l'import resultant de l'efecte net deutor dels canvis experimentats per l'aplicació d'un nou criteri comptable comparat amb l'antic o per la correcció d'un error comptable, amb abonament o càrrec, si s'escau, als respectius comptes representatius dels elements patrimonials afectats per aquest fet, incloent els

relacionats amb la comptabilització de l'efecte impositiu de l'ajust.

Quan es produeixi una combinació de negocis per etapes, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, la diferència entre el valor raonable de la participació de l'adquirent en els elements identificables de l'empresa adquirida en cadascuna de les dates de les transaccions individuals i el seu valor raonable en la data d'adquisició, s'ha d'imputar a reserves de lliure disposició. Amb caràcter general, s'ha d'abonar aquest compte de reserves voluntàries, amb càrrec als corresponents comptes representatius dels elements patrimonials, incloent els relacionats amb la comptabilització de l'efecte impositiu.

En particular, en cas que amb caràcter previ a una combinació de negocis per etapes en la qual s'hagi d'aplicar el mètode d'adquisició, la inversió en l'adquirida s'hagi classificat com un actiu financer mantingut per negociar o actius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys, s'ha d'abonar o carregar el compte de reserves voluntàries amb càrrec o abonament als comptes en els quals estigui registrada la participació.

Les despeses de transacció d'instruments de patrimoni propi s'han d'imputar a reserves de lliure disposició. Amb caràcter general, s'han d'imputar a les reserves voluntàries, i s'han de registrar de la manera següent:

- a) S'ha de carregar per l'import de les despeses, amb abonament a comptes del subgrup 57.
- b) S'ha d'abonar per la despesa per impost sobre beneficis relacionat amb les despeses de transacció, amb càrrec al corresponent compte del subgrup 47.

114. *Reserves especials*

Les establertes per qualsevol disposició legal amb caràcter obligatori, diferents de les incloses en altres comptes d'aquest subgrup.

En particular, s'inclou la reserva per participacions recíproques que estableix l'article 84 del Text refós de la Llei de societats anònimes.

Amb caràcter general, el contingut i el moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

1140. *Reserves per a accions o participacions de la societat dominant.*

Les constituïdes obligatòriament en cas d'adquisició d'accions o participacions de la societat dominant i mentre aquestes no siguin alienades (article 79.3a del Text refós de la Llei de societats anònimes i article 40.bis de la Llei de societats de responsabilitat limitada). Aquest compte també ha de recollir, amb el degut desglossament en comptes de cinc xifres, les reserves que hagin de ser constituïdes en cas d'acceptació de les accions de la societat dominant en garantia (article 80.1 del Text refós de la Llei de societats anònimes). Mentre durin aquestes situacions les esmentades reserves són indisponibles.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar per l'import d'adquisició de les accions o participacions de la societat dominant o per l'import a què pugi la quantitat garantida mitjançant les seves accions, amb càrrec a qualssevol dels comptes de reserves disponibles, o al compte 129.
- b) S'ha de carregar, pel mateix import, quan aquestes accions o participacions s'alienen o quan cessi la garantia, amb abonament al compte 113.

1141. *Reserves estatutàries*

Són les establertes en els estatuts de la societats.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 112.

1142. Reserva per capital amortitzat

Nominal de les accions o participacions de la mateixa empresa adquirides per aquesta i amortitzades amb càrrec a beneficis o a reserves disponibles. També s'ha d'incloure el nominal de les accions o participacions de la mateixa empresa amortitzades, si aquesta empresa les ha adquirit a títol gratuït. La dotació i la disponibilitat d'aquest compte es regeix pel que estableixen l'article 167.3 del Text refós de la Llei de societats anònimes i 80.4 de la Llei de societats de responsabilitat limitada, respectivament.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar amb càrrec a qualssevol dels comptes de reserves disponibles, o al compte 129.
- b) S'ha de carregar per les reduccions que es realitzin d'aquesta.

1143. Reserva per fons de comerç

La constituïda obligatòriament en cas que existeixi fons de comerç en l'actiu del balanç (article 213.4 del Text refós de la Llei de societats anònimes). Mentre duri aquesta situació aquesta reserva és indisponible.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar amb càrrec a qualssevol dels comptes de reserves disponibles, o al compte 129.
- b) S'ha de carregar per la disposició que es pugui fer d'aquesta reserva.

1144. Reserves per accions pròpies acceptades en garantia

Reserves que han de ser constituïdes en cas d'acceptació d'accions pròpies en garantia (article 80.1 del Text refós de la Llei de societats anònimes). Mentre duri aquesta situació, aquestes reserves són indisponibles.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar per l'import a què pugui la quantitat garantida mitjançant accions pròpies, amb càrrec a qualssevol dels comptes de reserves disponibles, o al compte 29.
- b) S'ha de carregar, pel mateix import, quan cessi la garantia, amb abonament al compte 113.

115. Reserves per pèrdues i guanys actuàrials i altres ajustos

Component del patrimoni net que sorgeix del reconeixement de pèrdues i guanys actuàrials i dels ajustos en el valor dels actius per retribucions postocupació al personal de prestació definida, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar:
 - a₁) En el tancament de l'exercici, per l'import del guany reconegut, amb càrrec a comptes del subgrup 95.
 - a₂) Per la despesa per impost sobre beneficis relacionat amb aquests aspectes, amb càrrec als comptes del subgrup 83.
- b) S'ha de carregar:
 - b₁) En el tancament de l'exercici, per l'import de la pèrdua reconeguda, amb abonament a comptes del subgrup 85.
 - b₂) Per la despesa per impost sobre beneficis relacionat amb aquests aspectes, amb abonament als comptes del subgrup 83.

118. Aportacions de socis o propietaris

Elements patrimonials lliurats pels socis o propietaris de l'empresa quan actuïn com a tals, en virtut d'operacions no descrites en altres comptes. És a dir, sempre que no consti-

tueixin contraprestació pel lliurament de béns o la prestació de serveis realitzats per l'empresa, ni tinguin la naturalesa de passiu. En particular, inclou les quantitats lliurades pels socis o propietaris per a compensació de pèrdues.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 o als comptes representatius dels béns no dineraris aportats.
- b) S'ha de carregar:
 - b₁) Generalment, amb abonament al compte 121.
 - b₂) Per la disposició que de l'aportació es pugui realitzar.

119. Diferències per ajust del capital a euros

Diferències originades com a conseqüència de la conversió a euros de la xifra de capital d'acord amb el contingut de la Llei 46/1998, de 17 de desembre, sobre introducció de l'euro.

12. RESULTATS PENDENTS D'APLICACIÓ

- 120. Romanent
- 121. Resultats negatius d'exercicis anteriors
- 129. Resultat de l'exercici

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el patrimoni net del balanç, i formen part dels fons propis, amb signe positiu o negatiu, segons correspongui.

120. Romanent

Beneficis no repartits ni aplicats específicament a cap altre compte, després de l'aprovació dels comptes anuals i de la distribució de resultats.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 129.
- b) S'ha de carregar:
 - b₁) Per la seva aplicació o disposició, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.
 - b₂) Pel seu traspàs, amb abonament, a comptes del subgrup 11.

121. Resultats negatius d'exercicis anteriors

Resultats negatius d'exercicis anteriors.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar amb abonament al compte 129.
- b) S'ha d'abonar amb càrrec al compte o comptes amb els quals es cancel·li el seu saldo.

L'empresa ha de desplegar en comptes de quatre xifres el resultat negatiu de cada exercici.

129. Resultat de l'exercici

Resultat, positiu o negatiu, de l'últim exercici tancat, pendent d'aplicació.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar:
 - a₁) Per determinar el resultat de l'exercici, amb càrrec als comptes dels grups 6 i 7 que presentin al final de l'exercici saldo creditor.
 - a₂) Pel traspàs del resultat negatiu, amb càrrec al compte 121.
- b) S'ha de carregar:
 - b₁) Per determinar el resultat de l'exercici, amb abonament als comptes dels grups 6 i 7 que presentin al final de l'exercici saldo deutor.
 - b₂) Quan s'apliqui el resultat positiu de conformitat amb l'acord de distribució del resultat, amb abonament als comptes que corresponguin.

13. SUBVENCIONS, DONACIONS I AJUSTOS PER CANVIS DE VALOR

- 130. Subvencions oficials de capital
- 131. Donacions i llegats de capital
- 132. Altres subvencions, donacions i llegats
- 133. Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda
- 134. Operacions de cobertura
 - 1340. Cobertura de fluxos d'efectiu
 - 1341. Cobertura d'una inversió en un negoci a l'estranger
- 135. Diferències de conversió
- 136. Ajustos per valoració en actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda
- 137. Ingressos fiscals a distribuir en diversos exercicis
 - 1370. Ingressos fiscals per diferències permanents a distribuir en diversos exercicis
 - 1371. Ingressos fiscals per deduccions i bonificacions a distribuir en diversos exercicis

Subvencions, donacions i llegats, no reintegrables, atorgats per tercers diferents dels socis o propietaris, rebuts per l'empresa i altres ingressos i despeses comptabilitzades directament en el patrimoni net, fins que de conformitat amb el que preveuen les normes de registre i valoració, es produeixi, si s'escau, la seva transferència o imputació al compte de pèrdues i guanys.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el patrimoni net.

130. *Subvencions oficials de capital*

Les concedides per les administracions públiques, tant nacionals com internacionals, per a l'establiment o l'estructura fixa de l'empresa (actius no corrents) quan no siguin reintegrables, d'acord amb els criteris que estableixen les normes de registre i valoració.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

- a₁) En el tancament de l'exercici, per la subvenció concedida, amb càrrec al corresponent compte del subgrup 94.
- a₂) Per la despesa per impost sobre beneficis vinculat a la subvenció imputada o transferida al compte de pèrdues i guanys, amb càrrec als comptes del subgrup 83.

b) S'ha de carregar:

- b₁) En el tancament de l'exercici, per la imputació al compte de pèrdues i guanys de la subvenció rebuda, amb abonament al corresponent compte del subgrup 84.
- b₂) Per la despesa per impost sobre beneficis vinculat a la subvenció imputada directament en el patrimoni net, amb abonament als comptes del subgrup 83.

131. *Donacions i llegats de capital*

Les donacions i els llegats concedits per empreses o particulars, per a l'establiment o l'estructura fixa de l'empresa (actius no corrents) quan no siguin reintegrables, d'acord amb els criteris que estableixen les normes de registre i valoració.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 130.

132. *Altres subvencions, donacions i llegats*

Les subvencions, les donacions i els llegats concedits que no figuren en els comptes anteriors, quan no siguin

reintegrables, i estiguin pendents d'imputar en el resultat d'acord amb els criteris establerts en les normes de registre i valoració. És el cas de les subvencions concedides per finançar programes que han de generar despeses futures.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 130.

133. *Ajustos per valoració en actius financers disponibles per a la venda*

Ajustos produïts per la valoració a valor raonable dels actius financers classificats en la categoria de disponibles per a la venda, d'acord amb la norma de registre i valoració relativa als instruments financers.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el tancament de l'exercici, per les variacions positives en el valor raonable dels actius financers disponibles per a la venda, amb càrrec al compte 900.

a₂) En el tancament de l'exercici, per les transferències de pèrdues d'actius financers disponibles per a la venda, amb càrrec al compte 902.

a₃) En el tancament de l'exercici, quan s'hagin realitzat inversions prèvies a la consideració de participacions en el patrimoni com d'empreses del grup, multigrup o associades, per la recuperació o la transferència al compte de pèrdues i guanys per deteriorament dels ajustos valoratius per reduccions de valor imputats directament en el patrimoni net, amb càrrec als corresponents comptes del subgrup 99.

a₄) Per la despesa per impost sobre beneficis originat per aquests ajustos, amb càrrec als comptes del subgrup 83.

a₅) Per les variacions de valor negatives imputades directament al patrimoni net en actius financers disponibles per a la venda, quan s'hagi produït una combinació de negocis per etapes, amb càrrec al compte en què estigui registrada la participació.

b) S'han de carregar:

b₁) En el tancament de l'exercici, per les variacions negatives en el valor raonable dels actius financers disponibles per a la venda, amb abonament al compte 800.

b₂) En el tancament de l'exercici, per la transferència de beneficis en actius financers disponibles per a la venda, amb abonament al compte 802.

b₃) En el tancament de l'exercici, pel deteriorament en inversions en patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades que prèviament hagin ocasionat ajustos valoratius per augment de valor, amb abonament als corresponents comptes del subgrup 89.

b₄) Per la despesa per impost sobre beneficis originat per aquests ajustos, amb abonament als comptes del subgrup 83.

b₅) Per les variacions de valor positives imputades directament al patrimoni net en actius financers disponibles per a la venda, quan s'hagi produït una combinació de negocis per etapes, amb abonament al compte en què estigui registrada la participació.

134. *Operacions de cobertura*

Import de la pèrdua o guany de l'instrument de cobertura que s'hagi determinat com a cobertura eficaç, en el cas de cobertures de fluxos d'efectiu o de cobertura d'una inversió neta en un negoci a l'estranger.

1340. *Cobertura de fluxos d'efectiu*

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el tancament de l'exercici, pels beneficis per cobertures de fluxos d'efectiu, amb càrrec al compte 910.

a₂) En el tancament de l'exercici, per les pèrdues transferides en cobertures de fluxos d'efectiu amb càrrec al compte 912.

a₃) Per la despesa per impost sobre beneficis que sorgeixi en aquestes operacions, amb càrrec als comptes del subgrup 83.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el tancament de l'exercici, per les pèrdues per cobertures de fluxos d'efectiu, amb abonament al compte 810.

b₂) En el tancament de l'exercici, pels beneficis transferits en cobertures de fluxos d'efectiu, amb abonament al compte 812.

b₃) Per la despesa per impost sobre beneficis que sorgeixi en aquestes operacions, amb abonament als comptes del subgrup 83.

1341. Cobertura d'una inversió neta en un negoci a l'estranger

La cobertura d'una inversió neta en un negoci a l'estranger inclou la cobertura d'una partida monetària que es consideri part de l'esmentada inversió neta, perquè no es preveu ni és probable la liquidació de l'esmentada partida en un futur previsible en els termes que preveu la norma de registre i valoració.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 1340.

135. Diferències de conversió

Diferència que sorgeix en convertir a la moneda de presentació, euro, les partides del balanç i del compte de pèrdues i guanys en cas que la moneda funcional sigui diferent de la moneda de presentació.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el tancament de l'exercici, pels ingressos per diferències de conversió, amb càrrec al compte 920.

a₂) En el tancament de l'exercici, per la transferència de diferències de conversió negatives, amb càrrec al compte 921.

a₃) Per la despesa per impost sobre beneficis vinculat a la diferència de conversió, amb càrrec als comptes del subgrup 83.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el tancament de l'exercici, per les despeses per diferències de conversió, amb abonament al compte 820.

b₂) En el tancament de l'exercici, per la transferència de diferències de conversió positives, amb abonament al compte 821.

b₃) Per la despesa per impost sobre beneficis vinculat a la diferència de conversió, amb abonament als comptes del subgrup 83.

136. Ajustos per valoració en actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda

Ajustos per valor raonable d'actius no corrents classificats com a mantinguts per a la venda, i d'actius i passius directament associats, classificats com a grups alienables d'elements mantinguts per a la venda, les variacions de valor dels quals, prèviament a la seva classificació en aquesta categoria, ja s'imputaven a un altre compte del subgrup 13.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) En el moment de la seva classificació en aquesta categoria, s'ha d'abonar o carregar, per la variació de valor imputada directament al patrimoni net fins a l'es-

mentat moment, amb càrrec o abonament, als corresponents comptes d'aquest subgrup 13.

b) Posteriorment, s'ha d'abonar o carregar, per la variació en el valor dels actius no corrents mantinguts per a la venda i d'actius i passius directament associats classificats com a grups alienables d'elements mantinguts per a la venda, amb càrrec o abonament, respectivament, als comptes dels grups 96 i 86.

c) Els motius de càrrec i d'abonament corresponents a l'efecte impositiu són anàlegs als assenyalats per al compte 133.

137. Ingressos fiscals a distribuir en diversos exercicis

Avantatges fiscals materialitzats en diferències permanents i deduccions i bonificacions que, pel fet de tenir una naturalesa econòmica assimilable a les subvencions, són objecte d'imputació al compte de pèrdues i guanys en diversos exercicis.

A aquests efectes, les diferències permanents es materialitzen, amb caràcter general, en ingressos que no s'incorporen en la determinació de la base imposable de l'impost sobre beneficis i que no reverteixen en períodes posteriors.

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

1370. Ingressos fiscals per diferències permanents a distribuir en diversos exercicis

a) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, per l'import de l'efecte impositiu de les diferències permanents a imputar en diversos exercicis, amb càrrec al compte 834.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, per la part imputada en l'exercici de l'efecte impositiu de la diferència permanent, amb abonament al compte 836.

1371. Ingressos fiscals per deduccions i bonificacions a distribuir en diversos exercicis

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 1370.

14. PROVISIONS

- 140. Provisió per retribucions a llarg termini al personal
- 141. Provisió per a impostos
- 142. Provisió per a altres responsabilitats
- 143. Provisió per desmantellament, retirament o rehabilitació de l'immobilitzat
- 145. Provisió per a actuacions mediambientals
- 146. Provisió per a reestructuracions
- 147. Provisió per transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni

Obligacions expresses o tàcites a llarg termini, clarament especificades quant a la seva naturalesa, però que, en la data de tancament de l'exercici, són indeterminades quant al seu import exacte o a la data en què s'han de produir.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç.

La part de les provisions la cancel·lació de les quals es prevegi en el curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf «Provisions a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin les provisions amb venciment a curt termini als comptes de quatre xifres corresponents del compte 529.

140. *Provisió per retribucions a llarg termini al personal*

Obligacions legals, contractuals o implícites amb el personal de l'empresa, diferents de les recollides en els comptes 146 i 147, sobre les quals existeix incertesa quant a la seva quantia o venciment, com ara retribucions postocupació de prestació definida o prestacions per incapacitat.

La provisió corresponent a retribucions a llarg termini de prestació definida s'ha de quantificar tenint en compte els eventuals actius afectes, en els termes recollits en la norma de registre i valoració.

Si de l'aplicació del que disposa aquesta norma sorgeix un actiu, l'empresa ha de crear el corresponent compte en el grup 2 que ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç, en la partida «Altres inversions».

Els motius de càrrec i d'abonament d'aquest actiu han de ser anàlegs als assenyalats per al present compte 140.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per les estimacions de les meritacions anuals, amb càrrec a comptes del subgrup 64.

a₂) Pel reconeixement de pèrdues actuàries, amb càrrec al compte 850, en cas de tractar-se de retribucions postocupació, i s'han de carregar a un compte del subgrup 64 en les restants retribucions a llarg termini al personal.

a₃) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, amb càrrec al compte 660.

a₄) Per l'import imputat al compte de pèrdues i guanys dels costos per serveis passats, amb càrrec al compte 6442.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la disposició que es realitzi de la provisió, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b₂) Pel reconeixement de guanys actuàries, amb abonament al compte 950, en cas de tractar-se de retribucions postocupació, i s'ha d'abonar a un compte del subgrup 64 en les restants retribucions a llarg termini al personal.

b₃) Pel rendiment esperat dels actius afectes, amb abonament al compte 767.

b₄) Per l'excés de provisió, amb abonament al compte 7950.

141. *Provisió per a impostos*

Import estimat de deutes tributaris el pagament dels quals està indeterminat quant al seu import exacte o en la data en què s'ha de produir, depenent del compliment o no de determinades condicions.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'estimació de la meritació anual, amb càrrec als comptes de despesa corresponents als diferents components que les integren. En particular:

a₁) A comptes del subgrup 63 per la part de la provisió corresponent a la quota de l'exercici.

a₂) A comptes del subgrup 66 pels interessos de demora corresponents a l'exercici.

a₃) Al compte 678, si s'escau, per la sanció associada.

a₄) Al compte 113 per la quota i els interessos corresponents a exercicis anteriors.

b) S'ha de carregar:

b₁) Quan s'apliqui la provisió, amb abonament a comptes del subgrup 47.

b₂) Per l'excés de provisió, amb abonament al compte 7951.

142. *Provisió per a altres responsabilitats*

Passius no financers sorgits per obligacions de quantia indeterminada no incloses en cap dels restants comptes d'aquest subgrup; entre d'altres, els procedents de litigis en curs, indemnitzacions o obligacions derivats d'aval i altres garanties similars a càrrec de l'empresa.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el naixement de l'obligació que determina la indemnització o pagament, o per canvis posteriors en el seu import que suposin un increment de la provisió, amb càrrec als comptes del grup 6 que corresponguin.

a₂) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, amb càrrec al compte 660.

b) S'ha de carregar:

b₁) En la resolució ferma del litigi, o quan es conegui l'import definitiu de la indemnització o el pagament, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b₂) Per l'excés de provisió, amb abonament al compte 7952.

143. *Provisió per desmantellament, retirament o rehabilitació de l'immobilitzat*

Import estimat dels costos de desmantellament o retirament de l'immobilitzat, així com la rehabilitació del lloc sobre el qual s'assenta. L'empresa pot incórrer en aquestes obligacions en el moment d'adquirir l'immobilitzat o per poder utilitzar-lo durant un determinat període de temps.

Quan s'incorri en aquesta obligació en el moment d'adquirir l'immobilitzat o sorgeixi com a conseqüència d'utilitzar l'immobilitzat amb propòsit diferent a la producció d'existències, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el naixement de l'obligació, o per canvis posteriors en el seu import que suposin un increment de la provisió, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 21.

a₂) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, amb càrrec al compte 660.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el tancament de l'exercici, per les disminucions en l'import de la provisió originades per una nova estimació del seu import, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 21.

b₂) Quan s'apliqui la provisió, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

Quan s'incorri en l'obligació com a conseqüència d'haver utilitzat l'immobilitzat per produir existències, el seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 142.

145. *Provisió per a actuacions mediambientals*

Obligacions legals, contractuals o implícites de l'empresa o compromisos adquirits per aquesta, de quantia indeterminada, per prevenir o reparar danys sobre el medi ambient, llevat de les que tinguin el seu origen en el desmantellament, retirament o rehabilitació de l'immobilitzat, que s'han de comptabilitzar segons el que estableix el compte 143.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Al naixement de l'obligació o per canvis posteriors en el seu import que suposin un increment de la provisió, amb càrrec al compte 622 o 623.

a₂) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, amb càrrec al compte 660.

b) S'ha de carregar:

b₁) Quan s'apliqui la provisió, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b₂) Per l'excés de provisió, amb abonament al compte 7955.

146. *Provisió per a reestructuracions*

Import estimat dels costos que sorgeixin directament d'una reestructuració, sempre que es compleixin les dues condicions següents:

— Estiguin necessàriament imposats per la reestructuració.

— No estiguin associats amb les activitats que continuen en l'empresa.

A aquests efectes, s'entén per reestructuració un programa d'actuació planificat i controlat per l'empresa, que produeixi un canvi significatiu en:

— L'abast de l'activitat portat a terme per l'empresa, o

— La manera de portar la gestió de la seva activitat.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el naixement de l'obligació o per canvis posteriors en el seu import que suposin un increment de la provisió, amb càrrec, generalment, a comptes dels subgrups 62 i 64.

a₂) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, amb càrrec al compte 660.

b) S'ha de carregar:

b₁) Quan s'apliqui la provisió, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b₂) Per l'excés de la provisió, amb abonament al compte 7956.

147. *Provisió per transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni*

Import estimat de l'obligació assumida per l'empresa com a conseqüència d'una transacció amb pagaments basats en instruments de patrimoni que es liquidin amb un import efectiu que estigui basat en el valor dels esmentats instruments.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el naixement de l'obligació o per canvis posteriors en el seu import que suposin un increment de la provisió, amb càrrec, generalment, a comptes dels subgrups 62 o 64.

a₂) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, amb càrrec al compte 660.

b) S'ha de carregar:

b₁) Quan s'apliqui la provisió, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b₂) Per l'excés de provisió, amb abonament al compte 7957.

15. DEUTES A LLARG TERMINI AMB CARACTERÍSTIQUES ESPECIALS

150. Accions o participacions a llarg termini considerades passius financers

153. Desemborsaments no exigits per accions o participacions considerades passius financers

1533. Desemborsaments no exigits, empreses del grup

1534. Desemborsaments no exigits, empreses associades

1535. Desemborsaments no exigits, altres parts vinculades

1536. Altres desemborsaments no exigits

154. Aportacions no dineràries pendents per accions o participacions considerades passius financers

1543. Aportacions no dineràries pendents, empreses del grup

1544. Aportacions no dineràries pendents, empreses associades

1545. Aportacions no dineràries pendents, altres parts vinculades

1546. Altres aportacions no dineràries pendents

Accions o altres participacions en el capital de l'empresa que, atenent les característiques econòmiques de l'emissió, s'hagin de considerar passiu financer.

La part dels deutes a llarg termini amb característiques especials que tingui venciment a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf «Deutes amb característiques especials a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin aquests deutes a llarg termini amb venciment a curt termini al compte 502.

150. *Accions o participacions a llarg termini considerades passius financers*

Capital social escripturat i, si s'escau, prima d'emissió o assumptió en les societats que revesteixin forma mercantil que, atenent les característiques de l'emissió, s'hagi de comptabilitzar com a passiu financer. En particular, determinades accions rescatables i accions o participacions sense vot.

Han de figurar en el passiu no corrent del balanç a l'epígraf «Deutes amb característiques especials a llarg termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pel capital inicial i les successives ampliacions, en el moment de la inscripció en el Registre Mercantil, amb càrrec al compte 199.

b) S'ha de carregar per la cancel·lació o les reduccions d'aquest i a l'extinció de la societat, una vegada transcorregut el període de liquidació.

153. *Desemborsaments no exigits per accions o participacions considerades passius financers*

Capital social escripturat no exigit corresponent als instruments financers la qualificació comptable dels quals sigui la de passiu financer.

Han de figurar en el passiu no corrent del balanç amb signe negatiu, minorant l'epígraf «Deutes amb característiques especials a llarg termini».

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

1533/1534/1535/1536

a) S'han de carregar pel valor nominal no desemborsat de les accions subscrietes o participacions assumides, amb abonament, generalment, als comptes 195 o 197.

b) S'han d'abonar pels desemborsaments exigits, amb càrrec al compte 5585.

154. *Aportacions no dineràries pendents per accions o participacions considerades passius financers*

Capital social escripturat pendent de desemborsament per aportacions no dineràries, corresponent als ins-

truments financers la qualificació comptable dels quals sigui la de passiu financer.

Han de figurar en el passiu no corrent del balanç, amb signe negatiu, minorant l'epígraf «Deutes amb característiques especials a llarg termini».

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

1543/1544/1545/1546

a) S'han de carregar pel valor nominal no desemborsat de les accions subscrietes o participacions assumides, amb abonament, generalment, als comptes 195 o 197.

b) S'han d'abonar quan es realitzin els desemborsaments, amb càrrec als comptes representatius dels béns no dineraris aportats.

16. DEUTES A LLARG TERMINI AMB PARTS VINCULADES

160. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit vinculades

1603. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit, empreses del grup

1604. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit, empreses associades

1605. Deutes a llarg termini amb altres entitats de crèdit vinculades

161. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, parts vinculades

1613. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, empreses del grup

1614. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, empreses associades

1615. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, altres parts vinculades

162. Creditors per arrendament financer a llarg termini, parts vinculades

1623. Creditors per arrendament financer a llarg termini, empreses del grup

1624. Creditors per arrendament financer a llarg termini, empreses associades

1625. Creditors per arrendament financer a llarg termini, altres parts vinculades

163. Altres deutes a llarg termini amb parts vinculades

1633. Uns altres deutes a llarg termini, empreses del grup

1634. Uns altres deutes a llarg termini, empreses associades

1635. Altres deutes a llarg termini, amb altres parts vinculades

Deutes el venciment dels quals s'hagi de produir en un termini superior a un any, contrets amb empreses del grup, multigrup, associacions i altres parts vinculades, inclosos els interessos meritats amb venciment superior a un any. En aquest subgrup s'han de recollir, en els comptes de tres xifres o més que es desenvolupin, els deutes que per la seva naturalesa hagin de figurar en els subgrups 17 o 18.

En cas que els deutes meritin interessos explícits amb venciment superior a un any, s'han de crear els comptes necessaris per identificar-los, i han de figurar en el balanç a la mateixa partida en què s'inclogui el passiu que els genera.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç.

La part dels deutes a llarg termini que tingui venciment a curt ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf «Deutes amb empreses del grup i associades a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'im-

port que representin els deutes a llarg termini amb venciment a curt als comptes corresponents del subgrup 51.

160. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit vinculades

Els contrets amb entitats de crèdit vinculades per préstecs rebuts i altres dèbits, amb venciment superior a un any.

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

1603/1604/1605

a) S'han d'abonar:

a₁) En la formalització del deute o préstec, per l'import rebut, minorat en els costos de la transacció, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'han de carregar pel reintegrament anticipat, total o parcial, amb abonament a comptes del subgrup 57.

S'ha d'incloure, amb el degut desenvolupament en comptes de cinc xifres o més, l'import dels deutes a llarg termini per efectes descomptats.

161. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini, parts vinculades

Deutes amb parts vinculades en qualitat del subministradors de béns definits en el grup 2, inclosos els formalitzats en efectes de gir, amb venciment superior a un any.

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

1613/1614/1615

a) S'han d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat dels béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'han de carregar per la cancel·lació anticipada, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

162. Creditors per arrendament financer a llarg termini, parts vinculades

Deutes amb venciment superior a un any amb parts vinculades en qualitat de cedents de l'ús de béns en acords que s'hagin de qualificar d'arrendaments financers en els termes que recullen les normes de registre i valoració.

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

1623/1624/1625

a) S'han d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat del dret d'ús sobre els béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'han de carregar per la cancel·lació anticipada, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

163. *Altres deutes a llarg termini amb parts vinculades*

Els contrets amb parts vinculades per préstecs rebuts i altres debits no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment superior a un any.

1633/1634/1635

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és anàleg a l'assenyalat per al compte 160.

17. DEUTES A LLARGTERMINI PER PRÉSTECES REBUTS, EMPRÈSTITS I ALTRES CONCEPTES

- 170. Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit
- 171. Deutes a llarg termini
- 172. Deutes a llarg termini transformables en subvencions, donacions i llegats
- 173. Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini
- 174. Creditors per arrendament financer a llarg termini
- 175. Efectes a pagar a llarg termini
- 176. Passius per derivats financers a llarg termini
 - 1765. Passius per derivats financers a llarg termini, cartera de negociació
 - 1768. Passius per derivats financers a llarg termini, instruments de cobertura
- 177. Obligacions i bons
- 178. Obligacions i bons convertibles
- 179. Deutes representats en altres valors negociables

Finançament aliè a llarg termini contret amb tercers que no tinguin la qualificació de parts vinculades, incloent els interessos meritats amb venciment superior a un any. L'emissió i la subscripció dels valors negociables s'han de registrar de la manera que les empreses considerin convenient mentre els valors es troben en període de subscripció.

En cas que els deutes meritin interessos explícits amb venciment superior a un any, s'han de crear els comptes necessaris per identificar-los, i han de figurar en el balanç en la mateixa partida en què s'inclou el passiu que els genera.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç.

La part dels deutes a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf «Deutes a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar l'import que representin els deutes a llarg termini amb venciment a curt termini als comptes corresponents dels subgrups 50 i 52.

170. *Deutes a llarg termini amb entitats de crèdit*

Els contrets amb entitats de crèdit per préstecs rebuts i altres debits, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En la formalització del deute o préstec, per l'import rebut, minorat en els costos de la transacció, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar pel reintegrament anticipat, total o parcial, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

S'ha d'incloure, amb el degut desenvolupament en comptes de quatre xifres o més, l'import dels deutes per efectes descomptats.

171. *Deutes a llarg termini*

Els contrets amb tercers per préstecs rebuts i altres debits no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En la formalització del deute o préstec, per l'import rebut, minorat en els costos de la transacció, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per l'acceptació d'efectes a pagar, amb abonament al compte 175.

b₂) Per la cancel·lació anticipada, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

172. *Deutes a llarg termini transformables en subvencions, donacions i llegats*

Quantitats concedides per les administracions públiques, tant nacionals com internacionals, empreses o particulars amb caràcter de subvenció, donació o llegat reintegrable, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per les quantitats concedides a l'empresa amb càrrec, generalment, a comptes dels subgrups 47 o 57.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per qualsevol circumstància que determini la reducció total o parcial d'aquests, d'acord amb els termes de la seva concessió, amb abonament, generalment, al compte 4758.

b₂) Si perd el seu caràcter de reintegrable, amb abonament del seu saldo als comptes 940, 941 o 942 o a comptes del subgrup 74.

173. *Proveïdors d'immobilitzat a llarg termini*

Deutes amb subministradors de béns definits en el grup 2, amb venciment superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat dels béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per l'acceptació d'efectes a pagar, amb abonament al compte 175.

b₂) Per la cancel·lació anticipada, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

174. *Creditors per arrendament financer a llarg termini*

Deutes amb venciment superior a un any amb altres entitats en qualitat de cedents de l'ús de béns, en acords que s'hagin de qualificar d'arrendaments financers en els termes que recullen les normes de registre i valoració.

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat del dret d'ús sobre els béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar per la cancel·lació anticipada, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

175. Efectes a pagar a llarg termini

Deutes contrets per préstecs rebuts i altres debits amb venciment superior a un any, instrumentats mitjançant efectes de gir, inclosos els que tinguin el seu origen en subministraments de béns d'immobilitzat.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Quan l'empresa accepti els efectes, amb càrrec, generalment, a comptes d'aquest subgrup.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar pel pagament anticipat dels efectes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

176. Passius per derivats financers a llarg termini

Import corresponent a les operacions amb derivats financers amb valoració desfavorable per a l'empresa el termini de liquidació de la qual sigui superior a un any. També s'inclouen els derivats implícits d'instruments financers híbrids adquirits, emesos o assumits, que compleixin els criteris per a la seva inclusió en aquest compte, i es creen en cas que sigui necessari comptes de quatre xifres o més que identifiquin que es tracta d'un derivat implícit.

En particular, s'han de recollir en aquest compte les primes cobrades en operacions amb opcions, així com, amb caràcter general, les variacions en el valor raonable dels passius per derivats financers amb els quals operi l'empresa: opcions, futurs, permutes financeres, compra-venda a termini de moneda estrangera, etc.

1765. Passius per derivats financers a llarg termini, cartera de negociació

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per l'import rebut en el moment de la contractació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per les pèrdues que es generin en l'exercici, amb càrrec al compte 6630.

b) S'ha de carregar:

b₁) Pels guanys que es generin en l'exercici fins al límit de l'import pel qual figura registrat el derivat en el passiu en l'exercici anterior, amb abonament al compte 7630.

b₂) Per les quantitats satisfetes en el moment de la liquidació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

1768. Passius per derivats financers a llarg termini, instruments de cobertura

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import rebut en el moment de la contractació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) Quan el derivat s'utilitzi com a instrument de cobertura, en una cobertura de valor raonable:

b₁) S'ha de carregar:

i) Pels guanys que es generin en l'exercici en aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertu-

res, fins al límit de l'import pel qual figura registrat el derivat en el passiu en l'exercici anterior, amb abonament a un compte que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en la mateixa partida en què s'incloguin les pèrdues que es generin en les partides cobertes en valorar el risc cobert pel seu valor raonable.

ii) En el moment en què s'adquireixi l'actiu o s'assumeixi el passiu coberts, amb abonament als comptes en què es comptabilitzin els esmentats elements patrimonials.

b₂) S'ha d'abonar per les pèrdues que es generin en l'exercici en aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, amb càrrec a un compte que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en la mateixa partida en què s'incloguin els guanys que es generin en les partides cobertes en valorar el risc cobert pel seu valor raonable.

c) Quan el derivat s'utilitzi com a instrument de cobertura, en altres operacions de cobertura, per la part eficaç, s'ha de carregar o abonar, pel guany o la pèrdua que es generin en l'exercici en aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, amb abonament o càrrec, als comptes del subgrup 91 i 81, respectivament, i per la part ineficaç als comptes 7633 i 6633.

d) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes en el moment de la liquidació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

177. Obligacions i bons

Obligacions i bons en circulació no convertibles en accions.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el moment de l'emissió, per l'import rebut, minorat en els costos de la transacció, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 661.

b) S'ha de carregar per l'import a reemborsar dels valors a l'amortització anticipada, total o parcial, d'aquests, amb abonament, generalment, al compte 509 i, si s'escau, al compte 775.

178. Obligacions i bons convertibles

Component de passiu financer de les obligacions i bons convertibles en accions, que es qualifiquen d'instruments financers compostos.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 177.

179. Deutes representats en altres valors negociables

Altres passius financers representats en valors negociables, oferts a l'estalvi públic, diferents dels anteriors.

El seu contingut i moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 178 o 177, depenent de si es tracta d'un instrument financer compost o no.

18. PASSIUS PER FIANCES, GARANTIES I ALTRES CONCEPTES A LLARG TERMINI

180. Fiances rebudes a llarg termini

181. Avançaments rebuts per vendes o prestacions de serveis a llarg termini

185. Dipòsits rebuts a llarg termini

189. Garanties financeres a llarg termini

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu no corrent del balanç.

La part de fiances, avançaments i dipòsits rebuts i garanties financeres concedides a llarg termini el venciment o l'extinció dels quals s'espera a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf «Deutes a curt termini» o «Periodificacions a curt termini», segons correspongui; a aquests efectes, s'ha de traspasar l'import que representin les fiances, els avançaments, els dipòsits rebuts i les garanties financeres concedides a llarg termini amb venciment a curt termini als comptes corresponents del subgrup 48 o 56.

180. *Fiances rebudes a llarg termini*

Efectiu rebut com a garantia del compliment d'una obligació, a un termini superior a un any.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En la constitució, pel valor raonable del passiu financer, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament de la fiança, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) En la cancel·lació anticipada, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b₂) Per incompliment de l'obligació fiançada que determini pèrdues en la fiança, amb abonament al compte 759.

181. *Avançaments rebuts per vendes o prestacions de serveis a llarg termini*

Import rebut «a compte» de futures vendes o prestacions de serveis.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per l'import rebut amb càrrec a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització del seu valor, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar quan es meriti l'ingrés, amb abonament a comptes del subgrup 70.

185. *Dipòsits rebuts a llarg termini*

Efectiu rebut en concepte de dipòsit irregular, a un termini superior a un any.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En la constitució, pel valor raonable del passiu financer, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del dipòsit, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar en la cancel·lació anticipada, amb abonament a comptes del subgrup 57.

189. *Garanties financeres a llarg termini*

Garanties financeres concedides per l'empresa a un termini superior a un any. En particular, avals atorgats, sempre que no sigui procedent el seu registre en el subgrup 14.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En la constitució, pel valor raonable del passiu financer, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada, amb càrrec, generalment, al compte 662.

a₃) Per l'augment de l'obligació, amb càrrec al compte 669.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la disminució de l'obligació i pels ingressos meritats, amb abonament al compte 769.

b₂) En la cancel·lació anticipada, amb abonament a comptes del subgrup 57.

19. SITUACIONS TRANSITÒRIES DE FINANÇAMENT

190. Accions o participacions emeses

192. Subscriptors d'accions

194. Capital emès pendent d'inscripció

195. Accions o participacions emeses considerades passius financers

197. Subscriptors d'accions considerades passius financers

199. Accions o participacions emeses considerades passius financers pendents d'inscripció

190. *Accions o participacions emeses*

Capital social i, si s'escau, prima d'emissió o assumptió d'accions o participacions amb naturalesa de patrimoni net emeses i pendents de subscripció.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, amb signe negatiu, dins de l'epígraf «Deutes a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal i, si s'escau, la prima d'emissió o assumptió de les accions o participacions emeses i pendents de subscripció, amb abonament al compte 194.

b) S'ha d'abonar a mesura que se subscriguin o assumeixin les accions o participacions:

b₁) En els supòsits de fundació simultània, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, o als comptes 1034 i 1044.

b₂) En els supòsits de fundació successiva, amb càrrec al compte 192.

b₃) En els supòsits en què no se subscriguin accions o participacions emeses, amb càrrec al compte 194.

192. *Subscriptors d'accions*

Dret de la societat a exigir dels subscriptors l'import de les accions subscrietes que tinguin naturalesa de patrimoni net.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, amb signe negatiu, dins de l'epígraf «Deutes a curt termini».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal i, si s'escau, la prima d'emissió de les accions subscrietes, amb abonament al compte 190.

b) S'ha d'abonar quan es doni conformitat a la subscripció de les accions, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, o als comptes 1034 i 1044.

194. *Capital emès pendent d'inscripció*

Capital social i, si s'escau, prima d'emissió o assumptió d'accions o participacions amb naturalesa de patrimoni net emeses i pendents d'inscripció en el Registre Mercantil.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç si en la data de formulació dels comptes anuals no s'ha produït la inscripció en el Registre Mercantil.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pel valor nominal i, si s'escau, la prima d'emissió o d'assumpció de les accions o participacions emeses i pendents d'inscripció, amb càrrec, al compte 190.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el moment de la inscripció del capital en el Registre Mercantil, amb abonament als comptes 100 i 110.

b₂) En els supòsits en què no se subscriguin accions o participacions emeses, amb abonament al compte 190.

195. *Accions o participacions emeses considerades passius financers*

Capital social i, si s'escau, prima d'emissió o d'assumpció d'accions o participacions emeses considerades com a passiu financer i pendents de subscripció.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, amb signe negatiu, dins de l'epígraf «Deutes a curt termini amb característiques especials».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal i, si s'escau, la prima d'emissió o d'assumpció de les accions o participacions emeses i pendents de subscripció, amb abonament al compte 199.

b) S'ha d'abonar a mesura que se subscriguin o assumeixin les accions o participacions:

b₁) En els supòsits de fundació simultània, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 o als comptes 153 i 154.

b₂) En els supòsits de fundació successiva, amb càrrec al compte 197.

b₃) En els supòsits en què no se subscriguin accions o participacions emeses, amb càrrec al compte 199.

197. *Subscriptors d'accions considerades passius financers*

Dret de la societat a exigir als subscriptors l'import de les accions subscrietes considerades passiu financer.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, amb signe negatiu, dins de l'epígraf «Deutes a curt termini amb característiques especials».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pel valor nominal i, si s'escau, la prima d'emissió de les accions subscrietes, amb abonament al compte 195.

b) S'ha d'abonar quan es doni conformitat a la subscripció de les accions, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, o als comptes 153 i 154.

199. *Accions o participacions emeses considerades passius financers pendents d'inscripció*

Capital social i, si s'escau, prima d'emissió o assumpció d'accions o participacions considerades com a passiu financer emeses i pendents d'inscripció en el Registre Mercantil.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç, dins de l'epígraf «Deutes a curt termini amb característiques especials».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pel valor nominal i, si s'escau, la prima d'emissió o assumpció de les accions o participacions emeses i pendents d'inscripció, amb càrrec, al compte 195.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el moment de la inscripció del capital en el Registre Mercantil, amb abonament, als comptes 150 i 502.

b₂) En els supòsits en què no se subscriguin accions o participacions emeses, amb abonament al compte 195.

GRUP 2

ACTIU NO CORRENT

Comprèn els actius destinats a servir de forma duradora en les activitats de l'empresa, incloses les inversions financeres el venciment, l'alienació o la realització dels quals s'espera s'ha de produir en un termini superior a un any.

En particular, s'han d'aplicar les regles següents:

a) En aquest grup també s'inclouen els derivats financers amb valoració favorable per a l'empresa tant de cobertura com de negociació quan la seva liquidació sigui superior a un any.

b) D'acord amb el que disposen les normes d'elaboració dels comptes anuals, en aquest grup no es poden incloure els actius financers a llarg termini que s'hagin de classificar en el moment del seu reconeixement inicial en la categoria d'«Actius financers mantinguts per negociar» perquè compleixen els requisits establerts en les normes de registre i valoració, llevat dels derivats financers el termini de liquidació dels quals sigui superior a un any.

c) S'han de desenvolupar els comptes de quatre xifres o més que siguin necessaris per diferenciar les diferents categories en les quals s'han inclòs els actius financers d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració.

d) Si s'adquireixen actius financers híbrids que d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració es valorin en el seu conjunt pel seu valor raonable, s'han d'incloure en el compte que correspongui a la naturalesa del contracte principal, per a la qual cosa s'han de crear amb el degut desglossament comptes de quatre o més xifres que identifiquin que es tracta d'un actiu financer híbrid a llarg termini valorat conjuntament. Quan es reconeixin separatament el contracte principal i el derivat implícit, aquest últim s'ha de tractar com si s'hagués contractat de forma independent, per la qual cosa s'ha d'incloure en el compte dels grups 1, 2 o 5 que sigui procedent i el contracte principal s'ha d'incloure en el compte que correspongui a la seva naturalesa, i s'han de desenvolupar amb el degut desglossament comptes de quatre xifres o més que identifiquin que es tracta d'un contracte principal financer híbrid a llarg termini.

e) Un compte que reculli actius financers classificats en la categoria d'«Altres actius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys», s'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 763 i 663.

f) Un compte que reculli un actiu no corrent que, d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració, s'hagi de classificar de mantingut per a la venda o formi part d'un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda, s'ha d'abonar en el moment en què es compleixin les condicions per a la seva classificació, amb càrrec al respectiu compte del subgrup 58.

g) La diferència entre el valor pel qual es reconeixen inicialment els actius financers i el seu valor de reemborsament s'ha de registrar com un càrrec (o, quan sigui procedent, com un abonament) en el compte on estigui registrat l'actiu financer amb abonament (o càrrec) al compte del subgrup 76 que correspongui segons la naturalesa de l'instrument.

20. IMMOBILITZACIONS INTANGIBLES

- 200. Recerca
- 201. Desenvolupament
- 202. Concessions administratives
- 203. Propietat industrial
- 204. Fons de comerç

- 205. Drets de traspàs
- 206. Aplicacions informàtiques
- 209. Avançaments per a immobilitzacions intangibles

Les immobilitzacions intangibles són actius no monetaris sense aparença física susceptibles de valoració econòmica, així com els avançaments a compte lliurats a proveïdors d'aquests immobilitzats.

A més dels elements intangibles esmentats, existeixen altres elements d'aquesta naturalesa que han de ser reconeguts com a tals en el balanç, sempre que compleixin les condicions assenyalades en el marc conceptual de la comptabilitat, així com els requisits especificats en les normes de registre i valoració. Entre d'altres, els següents: drets comercials, propietat intel·lectual o llicències. Per al seu registre s'ha d'obrir un compte en aquest subgrup el moviment del qual és similar al descrit a continuació per als restants comptes de l'immobilitzat intangible.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

200. *Recerca*

És la indagació original i planificada que persegueix descobrir nous coneixements i superior comprensió dels existents en els terrenys científic o tècnic. Conté les despeses de recerca activades per l'empresa, d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració d'aquest text.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import de les despeses que hagin de figurar en aquest compte, amb abonament al compte 730.

b) S'ha d'abonar per la baixa de l'actiu, si s'escau, amb càrrec al compte 670.

Quan es tracti de recerca per encàrrec a altres empreses o a universitats o altres institucions dedicades a la recerca científica o tecnològica, el moviment del compte 200, és també el que s'ha indicat.

201. *Desenvolupament*

És l'aplicació concreta dels èxits obtinguts de la recerca o de qualsevol altre tipus de coneixement científic, a un pla o disseny en particular per a la producció de materials, productes, mètodes, processos o sistemes nous, o substancialment millorats, fins que s'inicia la producció comercial.

Conté les despeses de desenvolupament activades per l'empresa d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració d'aquest text.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import de les despeses que hagin de figurar en aquest compte, amb abonament al compte 730.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per la baixa de l'actiu, si s'escau, amb càrrec al compte 670.

b₂) Pels resultats positius i, si s'escau, inscrits en el corresponent Registre públic, amb càrrec al compte 203 o 206, segons sigui procedent.

Quan es tracti de desenvolupament per encàrrec a altres empreses o a universitats o altres institucions dedicades a la recerca científica o tecnològica, el moviment del compte 201, és també el que s'ha indicat.

202. *Concessions administratives*

Despeses efectuades per a l'obtenció de drets de recerca o d'explotació atorgats per l'Estat o altres administracions públiques, o el preu d'adquisició de les concessions susceptibles de transmissió.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per les despeses originades per obtenir la concessió, o pel preu d'adquisició, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 670.

203. *Propietat industrial*

Import satisfet per la propietat o pel dret a l'ús o a la concessió de l'ús de les diferents manifestacions de la propietat industrial, en els casos en què, per les estipulacions del contracte, les hagi d'inventariar l'empresa adquirent. Aquest concepte inclou, entre d'altres, les patents d'invenció, els certificats de protecció de models d'utilitat pública i les patents d'introducció.

Aquest compte també comprèn les despeses fetes en desenvolupament quan els resultats dels respectius projectes empresos per l'empresa siguin positius i, complint els requisits legals necessaris, s'inscriuin en el corresponent Registre.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'adquisició a altres empreses, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per ser positius i inscrits en el corresponent Registre públic, els resultats de desenvolupament, amb abonament al compte 201.

a₃) Pels desemborsaments exigits per a la inscripció en el corresponent Registre, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar per les alienacions i en general per la baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 670.

204. *Fons de comerç*

És l'excés, en la data d'adquisició, del cost de la combinació de negocis sobre el corresponent valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits. En conseqüència, el fons de comerç només s'ha de reconèixer quan hagi estat adquirit a títol oneros, i correspongui als beneficis econòmics futurs procedents d'actius que no han pogut ser identificats individualment i reconeguts per separat.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import resultant de l'aplicació del mètode de l'adquisició, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57, o al compte 553.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 690.

b₂) Per les alienacions i en general per la baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 670.

205. *Drets de traspàs*

Import satisfet pels drets d'arrendament de locals, en què l'adquirent i el nou arrendatari se subroga en els drets i les obligacions del transmissor i antic arrendatari derivats d'un contracte anterior.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import de la seva adquisició, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 670.

206. *Aplicacions informàtiques*

Import satisfet per la propietat o pel dret a l'ús de programes informàtics tant adquirits a tercers com elaborats per la pròpia empresa. També inclou les despeses de desenvolupament de les pàgines web, sempre que la seva utilització estigui prevista durant diversos exercicis.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'adquisició a altres empreses, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.
a₂) Per l'elaboració pròpia, amb abonament al compte 730 i, si s'escau, al compte 201.

b) S'ha d'abonar per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 670.

209. *Avançaments per a immobilitzacions intangibles*

Lliuraments a proveïdors i altres subministradors d'elements d'immobilitzat intangible, normalment en efectiu, en concepte de «a compte» de subministraments o de treballs futurs.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pels lliuraments d'efectiu als proveïdors, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar pels corresponents lliuraments amb la conformitat, amb càrrec, generalment, a comptes d'aquest subgrup.

21. IMMOBILITZACIONS MATERIALS

- 210. Terrenys i béns naturals
- 211. Construccions
- 212. Instal·lacions tècniques
- 213. Maquinària
- 214. Utilatge
- 215. Altres instal·lacions
- 216. Mobiliari
- 217. Equips per a processos d'informació
- 218. Elements de transport
- 219. Un altre immobilitzat material

Elements de l'actiu tangibles representats per béns, mobles o immobles, excepte els que hagin de ser classificats en altres subgrups, en particular en el subgrup 22.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'han de carregar pel preu d'adquisició o cost de producció o pel seu canvi d'ús, amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 22 o 57, al compte 731 o, si s'escau, a comptes del subgrup 23.

b) S'han d'abonar per les alienacions, pel seu canvi d'ús i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes dels subgrups 22 o 57 i, en cas de pèrdues, al compte 671.

210. *Terrenys i béns naturals*

Solars de naturalesa urbana, finques rústiques, altres terrenys no urbans, mines i pedreres.

211. *Construccions*

Edificacions en general sigui quin sigui el seu destí dins de l'activitat productiva de l'empresa.

212. *Instal·lacions tècniques*

Unitats complexes d'ús especialitzat en el procés productiu, que comprenen: edificacions, maquinària, material, peces o elements, inclosos els sistemes informàtics que, per bé que són separables per naturalesa, estan lligats de forma definitiva per al seu funcionament i sotme-

sos al mateix ritme d'amortització; s'inclouen, així mateix, els recanvis vàlids exclusivament per a aquest tipus d'instal·lacions.

213. *Maquinària*

Conjunt de màquines o béns d'equip mitjançant les quals es fa l'extracció o l'elaboració dels productes.

En aquest compte hi han de figurar tots els elements de transport intern que es destinin al trasllat de personal, animals, materials i mercaderies dins de factories, tallers, etc., sense sortir a l'exterior.

214. *Utilatge*

Conjunt d'estrís o eines que es poden utilitzar autònomament o conjuntament amb la maquinària, inclosos els motllos i les plantilles.

La regularització anual (per recompte físic) a la qual es refereixen les normes de registre i valoració exigeix l'abonament d'aquest compte, amb càrrec al compte 659.

215. *Altres instal·lacions*

Conjunt d'elements lligats de forma definitiva, per al seu funcionament i sotmesos al mateix ritme d'amortització, diferents dels assenyalats en el compte 212; inclou, així mateix, els recanvis la validesa dels quals és exclusiva per a aquest tipus d'instal·lacions.

216. *Mobiliari*

Mobiliari, material i equips d'oficina, amb l'excepció dels que han de figurar en el compte 217.

217. *Equips per a processos d'informació*

Ordinadors i altres conjunts electrònics.

218. *Elements de transport*

Vehicles de totes classes utilitzables per al transport terrestre, marítim o aeri de persones, animals, materials o mercaderies, excepte els que s'hagin de registrar en el compte 213.

219. *Altres immobilitzat material*

Qualsevol altres immobilitzacions materials no incloses en els altres comptes del subgrup 21. S'han d'incloure en aquest compte els envasos i embalatges que per les seves característiques s'hagin de considerar immobilitzats i els recanvis per a immobilitzat el cicle d'emmagatzematge del qual sigui superior a un any.

22. INVERSIONS IMMOBILIÀRIES

220. Inversions en terrenys i béns naturals

221. Inversions en construccions

Actius no corrents que siguin immobles i que es posseeixin per obtenir rendes, plusvàlues o totes dues, en lloc de:

- Per a l'ús en la producció o subministrament de béns o serveis, o bé per a fins administratius; o
- Per a la venda en el curs ordinari de les operacions.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'han de carregar pel preu d'adquisició o cost de producció o pel seu canvi d'ús, amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 21 o 57 o al compte 732.

b) S'han d'abonar per les alienacions, pel seu canvi d'ús i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes dels subgrups 21 o 57 i en cas de pèrdues al compte 672.

23. IMMOBILITZACIONS MATERIALS EN CURS

- 230. Adaptació de terrenys i béns naturals
- 231. Construccions en curs
- 232. Instal·lacions tècniques en muntatge
- 233. Maquinària en muntatge
- 237. Equips per a processos d'informació en muntatge
- 239. Avançaments per a immobilitzacions materials

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

230/237

Treballs d'adaptació, construcció o muntatge en el tancament de l'exercici fets abans que es posin en condicions de funcionament els diferents elements de l'immobilitzat material, inclosos els realitzats en immobles.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per la recepció d'obres i treballs que corresponen a les immobilitzacions en curs.

a₂) Per les obres i treballs que l'empresa porti a terme per a si mateixa, amb abonament al compte 733.

b) S'han d'abonar una vegada acabades les esmentades obres i treballs, amb càrrec a comptes del subgrup 21.

239. *Avançaments per a immobilitzacions materials*

Lliuraments a proveïdors i altres subministradors d'elements d'immobilitzat material, normalment en efectiu, en concepte de «a compte» de subministraments o de treballs futurs.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pels lliuraments d'efectiu als proveïdors, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar pels corresponents lliuraments a conformitat, amb càrrec, generalment, als comptes d'aquest subgrup i del subgrup 21.

24. INVERSIONS FINANCERES A LLARG TERMINI EN PARTS VINCULADES

- 240. Participacions a llarg termini en parts vinculades
 - 2403. Participacions a llarg termini en empreses del grup
 - 2404. Participacions a llarg termini en empreses associades
 - 2405. Participacions a llarg termini en altres parts vinculades
- 241. Valors representatius de deute a llarg termini de parts vinculades
 - 2413. Valors representatius de deute a llarg termini d'empreses del grup
 - 2414. Valors representatius de deute a llarg termini d'empreses associades
 - 2415. Valors representatius de deute a llarg termini d'altres parts vinculades
- 242. Crèdits a llarg termini a parts vinculades
 - 2423. Crèdits a llarg termini a empreses del grup
 - 2424. Crèdits a llarg termini a empreses associades
 - 2425. Crèdits a llarg termini a altres parts vinculades

249. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en parts vinculades

- 2493. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en empreses del grup
- 2494. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en empreses associades
- 2495. Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en altres parts vinculades

Inversions financeres a llarg termini en empreses del grup, multigrup, associades i altres parts vinculades, sigui quina sigui la seva forma d'instrumentació, inclosos els interessos meritats, amb venciment superior a un any o sense venciment (com els instruments de patrimoni), quan l'empresa no tingui la intenció de vendre'ls a curt termini. També s'han d'incloure en aquest subgrup les fiances i els dipòsits a llarg termini constituïts i altres tipus d'actius financers i inversions a llarg termini amb aquestes persones o entitats. Aquestes inversions s'han de recollir en els comptes de tres xifres o més que es desenvolupin.

En cas que els valors representatius de deute o els crèdits meritin interessos explícits amb venciment superior a un any, s'han de crear els comptes necessaris per identificar-los, i han de figurar en el balanç en la mateixa partida en què s'inclouï l'actiu que els genera.

La part de les inversions a llarg termini, amb persones o entitats vinculades, que tingui venciment a curt termini ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf «Inversions en empreses del grup i associades a curt termini»; a aquests efectes, s'ha de traspasar l'import que representi la inversió a llarg termini amb venciment a curt termini, inclosos si s'escau els interessos meritats, als comptes corresponents del subgrup 53.

240. *Participacions a llarg termini en parts vinculades*

Inversions a llarg termini en drets sobre el patrimoni net —amb cotització en un mercat regulat o sense— de parts vinculades, generalment, accions emeses per una societat anònima o participacions en societats de responsabilitat limitada.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

2403/2404 *Participacions a llarg termini en empreses del grup/en empreses associades*

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar:

a₁) En la subscripció o compra, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57 i, si s'escau, al compte 249.

a₂) Si s'escau, en el moment en què l'import recuperable sigui superior al valor comptable de les inversions, fins al límit dels ajustos valoratius negatius previs imputats directament a patrimoni net, amb abonament als comptes 991 o 992.

b) S'han d'abonar:

b₁) Si s'escau, per l'import del deteriorament estimat, fins al límit dels ajustos valoratius positius previs imputats directament a patrimoni net, amb càrrec als comptes 891 o 892.

b₂) Per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, si hi ha desemborsaments pendents al compte 249 o, si s'escau, al compte 539 i, en cas de pèrdues, al compte 673.

2405. *Participacions a llarg termini en altres parts vinculades*

El moviment del compte esmentat és el següent:

a) S'ha de carregar en la subscripció o compra, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57 i, si s'escau, al compte 249.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 696.

b₂) Per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, si hi ha desemborsaments pendents al compte 249 o, si s'escau, al compte 539 i, en cas de pèrdues, al compte 673.

c) Si les participacions es classifiquen en la categoria de «Actius financers disponibles per a la venda», s'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900 i 800.

241. *Valors representatius de deute a llarg termini de parts vinculades*

Inversions a llarg termini en obligacions, bons o altres valors representatius de deute, inclosos els que fixen el seu rendiment en funció d'índexs o sistemes anàlegs, emesos per parts vinculades, amb venciment superior a un any.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

2413/2414/2415

Amb caràcter general, el moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar:

a₁) A la subscripció o compra, pel preu d'adquisició, exclosos els interessos explícits meritats i no vençuts, amb abonament, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del valor, amb abonament, generalment, al compte 761.

b) S'han d'abonar per les alienacions, amortitzacions anticipades o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec, a comptes del subgrup 57 i en cas de pèrdues al compte 666.

c) Si els valors es classifiquen en la categoria d'«Actius financers disponibles per a la venda», s'han de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900 i 800, llevat de la part corresponent a diferències de canvi que s'ha de registrar amb abonament o càrrec als comptes 768 i 668. També s'han de carregar quan es produeixi el deteriorament del valor pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net, amb abonament al compte 902.

242. *Crèdits a llarg termini a parts vinculades*

Inversions a llarg termini en préstecs i altres crèdits no comercials, inclosos els derivats d'alienacions d'immobilitzat, els originats per operacions d'arrendament financer i les imposicions a llarg termini, estiguin o no formalitzats mitjançant efectes de gir, concedits a parts vinculades, amb venciment superior a un any. Els diferents crèdits esmentats han de figurar en comptes de cinc xifres.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

2423/2424/2425

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar:

a₁) En la formalització del crèdit, per l'import d'aquest, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del crèdit, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'han d'abonar pel reintegrament anticipat, total o parcial, o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 667.

249. *Desemborsaments pendents sobre participacions a llarg termini en parts vinculades*

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre instruments de patrimoni en parts vinculades.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç, minuant la partida en què es comptabilitzin les corresponents participacions.

2493/2494/2495

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar a l'adquisició o la subscripció dels instruments de patrimoni, per l'import pendent de desemborsar, amb càrrec al compte 240.

b) S'han de carregar pels desemborsaments que es vagin exigint, amb abonament al compte 556 o al compte 240 pels saldos pendents quan s'alienin instruments de patrimoni no desemborsats totalment.

25. ALTRES INVERSIONS FINANCERES A LLARG TERMINI

250. Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni

251. Valors representatius de deute a llarg termini

252. Crèdits a llarg termini

253. Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat

254. Crèdits a llarg termini al personal

255. Actius per derivats financers a llarg termini

2550. Actius per derivats financers a llarg termini, cartera de negociació

2553. Actius per derivats financers a llarg termini, instruments de cobertura

257. Drets de reemborsament derivats de contractes d'assegurança relatius a retribucions a llarg termini al personal

258. Imposicions a llarg termini

259. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini

Inversions financeres a llarg termini no relacionades amb parts vinculades, sigui quina sigui la seva forma d'instrumentació, inclosos els interessos meritats, amb venciment superior a un any o sense venciment (com els instruments de patrimoni), quan l'empresa no tingui la intenció de vendre'ls a curt termini.

En cas que els valors representatius de deute o els crèdits meritin interessos explícits amb venciment superior a un any, s'han de crear els comptes necessaris per identificar-los, i ha de figurar en el balanç en la mateixa partida en què s'inclogui l'actiu que els genera.

La part de les inversions a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf «Inversions financeres a curt termini»; a aquests efectes, s'ha de traspasar l'import que repre-

senti la inversió a llarg termini amb venciment a curt termini, inclosos, si s'escau, els interessos meritats, als comptes corresponents del subgrup 54.

250. *Inversions financeres a llarg termini en instruments de patrimoni*

Inversions a llarg termini en drets sobre el patrimoni net —accions amb cotització o sense en un mercat regulat o altres valors, com ara participacions en institucions d'inversió col·lectiva, o participacions en societats de responsabilitat limitada— d'entitats que no tinguin la consideració de parts vinculades.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar a la subscripció o compra, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57 i, si s'escau, al compte 259.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 696.

b₂) Per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, si hi ha desemborsaments pendents al compte 259 o, si s'escau, al compte 549 i, en cas de pèrdues, al compte 666.

c) Si la inversió es classifica en la categoria d'«Actius financers disponibles per a la venda», s'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900 i 800.

251. *Valors representatius de deute a llarg termini*

Inversions a llarg termini en obligacions, bons o altres valors representatius de deute, inclosos els que fixen el seu rendiment en funció d'índexs o sistemes anàlegs.

Quan els valors subscrits o adquirits hagin estat emesos per parts vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 241.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En la subscripció o compra, pel preu d'adquisició, exclosos els interessos explícits meritats i no vençuts, amb abonament, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del valor, amb abonament, generalment, al compte 761.

b) S'ha d'abonar per les alienacions, amortitzacions anticipades o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 666.

c) Si els valors es classifiquen en la categoria d'«Actius financers disponibles per a la venda», s'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900 i 800, llevat de la part corresponent a diferències de canvi que s'ha de registrar amb abonament o càrrec als comptes 768 i 668. També s'ha de carregar quan es produeixi el deteriorament del valor pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net, amb abonament al compte 902.

252. *Crèdits a llarg termini*

Els préstecs i altres crèdits no comercials concedits a tercers, inclosos els formalitzats mitjançant efectes de gir, amb venciment superior a un any.

Quan els crèdits hagin estat concertats amb parts vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 242.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En la formalització del crèdit, per l'import d'aquest, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del crèdit, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar pel reintegrament anticipat, total o parcial o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 667.

253. *Crèdits a llarg termini per alienació d'immobilitzat*

Crèdits a tercers el venciment dels quals sigui superior a un any, amb origen en operacions d'alienació d'immobilitzat.

Quan els crèdits per alienació d'immobilitzat hagin estat concertats amb parts vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 242.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'import dels esmentats crèdits, exclosos els interessos que, si s'escau, s'hagin acordat, amb abonament a comptes del grup 2.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del crèdit, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar a la cancel·lació anticipada, total o parcial o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 667.

254. *Crèdits a llarg termini al personal*

Crèdits concedits al personal de l'empresa, que no tingui la qualificació de part vinculada, el venciment del qual sigui superior a un any.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 252.

255. *Actius per derivats financers a llarg termini*

Import corresponent a les operacions amb derivats financers amb valoració favorable per a l'empresa el termini de liquidació del qual sigui superior a un any. També s'inclouen els derivats implícits d'instruments financers híbrids adquirits, emesos o assumits, que compleixin els criteris per a la seva inclusió en aquest compte, i es creen en cas que sigui necessari comptes de quatre xifres o més que identifiquin que es tracta d'un derivat implícit.

En particular, s'han de recollir en aquest compte les primes pagades en operacions amb opcions, així com, amb caràcter general, les variacions en el valor raonable dels actius per derivats financers amb els quals operi l'empresa: opcions, futurs, permutes financeres, compra-venda a termini de moneda estrangera, etc.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

2550. *Actius per derivats financers a llarg termini, cartera de negociació*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per les quantitats satisfetes en el moment de la contractació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Pels guanys que es generin en l'exercici, amb abonament al compte 7630.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per les pèrdues que es generin en l'exercici fins al límit de l'import pel qual figuri registrat el derivat en l'actiu en l'exercici anterior, amb càrrec al compte 6630.

b₂) Per l'import rebut en el moment de la liquidació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

2553. Actius per derivats financers a llarg termini, instruments de cobertura

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes en el moment de la contractació, amb abonament, generalment a comptes del subgrup 57.

b) Quan el derivat s'utilitzi com a instrument de cobertura, en una cobertura de valor raonable:

b₁) S'ha de carregar pels guanys que es generin en l'exercici en aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, amb abonament a un compte que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en la mateixa partida en què s'inclouin les pèrdues que es generin en les partides cobertes en valorar el risc cobert pel seu valor raonable.

b₂) S'ha d'abonar:

i) Per les pèrdues que es generin en l'exercici en aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, fins al límit de l'import pel qual figura registrat el derivat en l'actiu en l'exercici anterior, amb càrrec a un compte que s'ha d'imputar en el compte de pèrdues i guanys en la mateixa partida en què s'inclouin els guanys que es generin en les partides cobertes en valorar el risc cobert pel seu valor raonable.

ii) En el moment en què s'adquireixi l'actiu o assumeixi el passiu coberts, amb càrrec als comptes en què es comptabilitzin els esmentats elements patrimonials.

c) Quan el derivat s'utilitzi com a instrument de cobertura, en altres operacions de cobertura, per la part eficaç, s'ha de carregar o abonar, pel guany o la pèrdua que es generin en l'exercici en aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, amb abonament o càrrec, als comptes del subgrup 91 i 81, respectivament, i per la part ineficaç, als comptes 7633 i 6633.

d) S'ha d'abonar per l'import rebut en el moment de la liquidació, amb càrrec generalment a comptes del subgrup 57.

257. Drets de reemborsament derivats de contractes d'assegurança relatius a retribucions a llarg termini al personal

Drets de reemborsament exigibles a una entitat asseguradora que, tot i no complir els requisits per ser qualificats d'actius afectes d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, s'hagi de reconèixer en l'actiu del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per les quantitats satisfetes en concepte de primes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Pel reconeixement de guanys actuariais, amb abonament al compte 950, en cas de tractar-se de retribucions postocupació, i s'ha d'abonar a un compte del subgrup 64 en les restants retribucions a llarg termini al personal.

a₃) Pel rendiment esperat dels drets de reemborsament, amb abonament al compte 767.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per la disposició que es realitzi del dret de reemborsament, amb càrrec al compte 140, o amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Pel reconeixement de pèrdues actuariais, amb càrrec al compte 850, en cas de tractar-se de retribucions postocupació, i s'han de carregar a un compte del sub-

grup 64 en les restants retribucions a llarg termini al personal.

b₃) Per l'excés de valor del dret de reemborsament que suposi un reemborsament directe, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

258. Imposicions a llarg termini

Saldos favorables en bancs i institucions de crèdit formalitzats per mitjà de «compte a termini» o similars, amb venciment superior a un any i d'acord amb les condicions que regeixen per al sistema financer.

Quan les imposicions a termini hagin estat concertades amb entitats de crèdit vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 242.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar a la formalització, per l'import lliurat.

b) S'ha d'abonar a la recuperació o traspàs anticipat dels fons.

259. Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a llarg termini

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre instruments de patrimoni d'entitats que no tinguin la consideració de parts vinculades.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç, minuant la partida en què es comptabilitzin les corresponents participacions.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a l'adquisició o la subscripció dels instruments de patrimoni, per l'import pendent de desemborsar, amb càrrec al compte 250.

b) S'ha de carregar pels desemborsaments que s'exigeixin, amb abonament al compte 556 o al compte 250 pels saldos pendents quan s'alienin instruments de patrimoni no desemborsats totalment.

26. FIANCES I DIPÒSITS CONSTITUÏTS A LLARG TERMINI

260. Fiances constituïdes a llarg termini

265. Dipòsits constituïts a llarg termini

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

La part de fiances i dipòsits a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf «Inversions financeres curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspassar l'import que representin les fiances i els dipòsits constituïts a llarg termini amb venciment a curt termini als comptes corresponents del subgrup 56.

260. Fiances constituïdes a llarg termini

Efectiu lliurat com a garantia del compliment d'una obligació, a un termini superior a un any.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En la constitució, pel valor raonable de l'actiu financer, amb abonament a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament de les fiances amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per la cancel·lació anticipada, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Per incompliment de l'obligació fiançada que determini pèrdues en la fiança, amb càrrec al compte 659.

265. Dipòsits constituïts a llarg termini

Efectiu lliurat en concepte de dipòsit irregular a termini superior a un any.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament dels dipòsits amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar a la cancel·lació anticipada, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

28. AMORTITZACIÓ ACUMULADA DE L'IMMOBILITZAT

280. Amortització acumulada de l'immobilitzat intangible

281. Amortització acumulada de l'immobilitzat material

282. Amortització acumulada de les inversions immobiliàries

Expressió comptable de la distribució en el temps de les inversions en immobilitzat per la seva utilització prevista en el procés productiu i de les inversions immobiliàries.

Les amortitzacions acumulades registrades en aquest subgrup han de figurar en l'actiu del balanç minorant la partida en què es comptabilitzi el corresponent element patrimonial.

280. Amortització acumulada de l'immobilitzat intangible

Correcció de valor per la depreciació de l'immobilitzat intangible realitzada d'acord amb un pla sistemàtic.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per la dotació anual, amb càrrec al compte 680.

b) S'ha de carregar quan s'alieni l'immobilitzat intangible o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 20.

281. Amortització acumulada de l'immobilitzat material

Correcció de valor per la depreciació de l'immobilitzat material realitzada d'acord amb un pla sistemàtic.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per la dotació anual, amb càrrec al compte 681.

b) S'ha de carregar quan s'alieni l'immobilitzat material o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 21.

282. Amortització acumulada de les inversions immobiliàries

Correcció de valor per la depreciació de les inversions immobiliàries realitzada d'acord amb un pla sistemàtic.

El seu moviment és el següent

a) S'ha d'abonar per la dotació anual, amb càrrec al compte 682.

b) S'ha de carregar quan s'alieni la inversió immobiliària o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 22.

29. DETERIORAMENT DE VALOR D'ACTIUS NO CORRENTS

290. Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible

291. Deteriorament de valor de l'immobilitzat material

292. Deteriorament de valor de les inversions immobiliàries

293. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en parts vinculades

2933. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en empreses del grup

2934. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en empreses associades

294. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini de parts vinculades

2943. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'empreses del grup

2944. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'empreses associades

2945. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini d'altres parts vinculades

295. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a parts vinculades

2953. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a empreses del grup

2954. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a empreses associades

2955. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a altres parts vinculades

297. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini

298. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini

Expressió comptable de les correccions de valor motivades per pèrdues degudes a deterioraments de valor dels elements de l'actiu no corrent.

L'estimació d'aquestes pèrdues s'ha de fer de forma sistemàtica en el temps. En el supòsit de posteriors recuperacions de valor, en els termes que estableixen les corresponents normes de registre i valoració, les correccions de valor per deteriorament reconegudes s'han de reduir fins a la seva total recuperació, quan així sigui procedent d'acord amb el que disposen les esmentades normes.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç minorant la partida en què figuri el corresponent element patrimonial.

290/291/292. Deteriorament de valor de l'immobilitzat...

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspongui a l'immobilitzat intangible, immobilitzat material i inversions immobiliàries.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 690, 691 o 692.

b) S'han de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 790, 791 o 792.

b₂) Quan s'alieni l'immobilitzat o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 20, 21 o 22.

293. Deteriorament de valor de participacions a llarg termini en parts vinculades

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspongui a les participacions a llarg termini en empreses del grup i associades.

2933/2934

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import del deteriorament estimat que s'hagi d'imputar al compte de pèrdues i guanys d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, amb càrrec al compte 696.

b) S'han de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 796.

b₂) Quan s'alieni l'immobilitzat financer o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 24.

294. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini de parts vinculades

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspongui a les inversions a llarg termini en valors representatius de deute emesos per persones o entitats que tinguin la qualificació de parts vinculades.

2943/2944/2945

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 696.

b) S'han de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 796.

b₂) Quan s'alieni l'immobilitzat financer o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 24.

295. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini a parts vinculades

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor corresponents a crèdits a llarg termini, concedits a parts vinculades.

2953/2954/2955

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 697.

b) S'han de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 797.

b₂) Per la part de crèdit que resulti incobrable, amb abonament al compte 242.

297. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a llarg termini

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspongui a les inversions a llarg termini en valors representatius de deute emesos per persones o entitats que no tinguin la qualificació de parts vinculades.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 294.

298. Deteriorament de valor de crèdits a llarg termini

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor en crèdits del subgrup 25.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 295.

GRUP 3

EXISTÈNCIES

Són actius posseïts per ser venuts en el curs normal de l'explotació, en procés de producció o en forma de materials o subministraments per ser consumits en el procés de producció o en la prestació de serveis.

Mercaderies, primeres matèries, altres aprovisionaments, productes en curs, productes semiacabats, productes acabats i subproductes, residus i materials recuperats.

Un compte que reculli existències que, d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració, formin part d'un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda, s'ha d'abonar en el moment en què es compleixin les condicions per a la seva classificació amb càrrec al respectiu compte del subgrup 58.

30. COMERCIALS

300. Mercaderies A

301. Mercaderies B

Béns adquirits per l'empresa i destinats a la venda sense transformació.

Els comptes 300/309 han de figurar en l'actiu corrent del balanç; només han de funcionar amb motiu del tancament de l'exercici.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar, en el tancament de l'exercici, per l'import de l'inventari d'existències inicials, amb càrrec al compte 610.

b) S'han de carregar per l'import de l'inventari d'existències de final de l'exercici que es tanca, amb abonament al compte 610.

Si les mercaderies en camí són propietat de l'empresa, segons les condicions del contracte, han de figurar com a existències en el tancament de l'exercici en els respectius comptes del subgrup 30. Aquesta regla s'ha d'aplicar igualment quan estiguin en camí productes, matèries, etc., inclosos en els subgrups següents.

31. PRIMERES MATÈRIES

310. Primeres matèries A

311. Primeres matèries B

Les que, mitjançant elaboració o transformació, es destinen a formar part dels productes fabricats.

Els comptes 310/319 han de figurar en l'actiu corrent del balanç i el seu moviment és anàleg a l'assenyalat per als comptes 300/309.

32. ALTRES APROVISIONAMENTS

320. Elements i conjunts incorporables

321. Combustibles

322. Recanvis

325. Materials diversos

326. Embalatges

327. Envasos

328. Material d'oficina

320. Elements i conjunts incorporables

Els fabricats normalment fora de l'empresa i adquirits per aquesta per incorporar-los a la seva producció sense sotmetre'ls a transformació.

321. Combustibles

Matèries energètiques susceptibles d'emmagatzematge.

322. Recanvis

Peces destinades a ser muntades en instal·lacions, equips o màquines en substitució d'altres de similars. S'han d'incloure en aquest compte les que tinguin un cicle d'emmagatzematge inferior a un any.

325. Materials diversos

Altres matèries de consum que no s'han d'incorporar al producte fabricat.

326. Embalatges

Cobertes o embolcalls, generalment irrecuperables, destinades a resguardar productes o mercaderies que s'han de transportar.

327. Envasos

Recipients o vasos, normalment destinats a la venda juntament amb el producte que contenen.

328. Material d'oficina

El destinat a la finalitat que indica la seva denominació, llevat que l'empresa opti per considerar que el material d'oficina adquirit durant l'exercici és objecte de consum en aquest exercici.

Els comptes 320/329 han de figurar en l'actiu corrent del balanç i el seu moviment és anàleg a l'assenyalat per als comptes 300/309.

33. PRODUCTES EN CURS**330. Productes en curs A****331. Productes en curs B**

Béns o serveis que estan en fase de formació o transformació en un centre d'activitat en el tancament de l'exercici i que no s'han de registrar en els comptes dels subgrups 34 o 36.

Els comptes 330/339 han de figurar en l'actiu corrent del balanç; només han de funcionar amb motiu del tancament de l'exercici.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar, en el tancament de l'exercici, per l'import de l'inventari d'existències inicials, amb càrrec al compte 710.

b) S'han de carregar per l'import de l'inventari d'existències de final de l'exercici que es tanca, amb abonament al compte 710.

34. PRODUCTES SEMIACABATS**340. Productes semiacabats A****341. Productes semiacabats B**

Els fabricats per l'empresa i no destinats normalment a la seva venda fins que siguin objecte d'elaboració, incorporació o transformació posterior.

Els comptes 340/349 han de figurar en l'actiu corrent del balanç i el seu moviment és anàleg a l'assenyalat per als comptes 330/339.

35. PRODUCTES ACABATS**350. Productes acabats A****351. Productes acabats B**

Els fabricats per l'empresa i destinats al consum final o a la seva utilització per altres empreses.

Els comptes 350/359 han de figurar en l'actiu corrent del balanç i el seu moviment és anàleg a l'assenyalat per als comptes 330/339.

36. SUBPRODUCTES, RESIDUS I MATERIALS RECUPERATS**360. Subproductes A****361. Subproductes B****365. Residus A****366. Residus B****368. Materials recuperats A****369. Materials recuperats B**

Subproductes: Els de caràcter secundari o accessori de la fabricació principal.

Residus: Els obtinguts inevitablement i al mateix temps que els productes o subproductes, sempre que tinguin valor intrínsec i puguin ser utilitzats o venuts.

Materials recuperats: Els que, per tenir valor intrínsec, entren novament en magatzem després d'haver estat utilitzats en el procés productiu.

Els comptes 360/369 han de figurar en l'actiu corrent del balanç i el seu moviment és anàleg a l'assenyalat per als comptes 330/339.

39. DETERIORAMENT DE VALOR DE LES EXISTÈNCIES**390. Deteriorament de valor de les mercaderies****391. Deteriorament de valor de les primeres matèries****392. Deteriorament de valor d'altres aprovisionaments****393. Deteriorament de valor dels productes en curs****394. Deteriorament de valor dels productes semiacabats****395. Deteriorament de valor dels productes acabats****396. Deteriorament de valor dels subproductes, residus i materials recuperats**

Expressió comptable de pèrdues reversibles que es posen de manifest amb motiu de l'inventari d'existències de tancament d'exercici.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç minorant la partida en què figurei el corresponent element patrimonial.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar per l'estimació del deteriorament que es realitzi en l'exercici que es tanca, amb càrrec al compte 693.

b) S'han de carregar per l'estimació del deteriorament efectuat en el tancament de l'exercici precedent, amb abonament al compte 793.

GRUP 4**CREDITORS I DEUTORS PER OPERACIONS COMERCIALS**

Instruments financers i comptes que tinguin el seu origen en el tràfic de l'empresa, així com els comptes amb

les administracions públiques, fins i tot els que corresponguin a saldos amb venciment superior a un any. Per a aquestes últimes i als efectes de la seva classificació, es poden utilitzar els subgrups 42 i 45 o procedir a la dita reclassificació en els comptes propis.

En particular, s'han d'aplicar les regles següents:

a) Els actius financers i els passius financers inclosos en aquest grup s'han de classificar, amb caràcter general, als efectes de la seva valoració, en les categories de «Préstecs i partides a cobrar» i «Dèbits i partides a pagar», respectivament.

b) Si els actius financers i passius financers es classifiquen als efectes de la seva valoració en més d'una categoria, s'han de desenvolupar els comptes de quatre xifres o més que siguin necessaris per diferenciar la categoria en la qual s'hagin inclòs.

c) Un compte que reculli actius financers o passius financers classificats en les categories d'«Actius financers mantinguts per negociar» o «Altres actius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys», així com en la de «Passius financers mantinguts per negociar» o «Altres passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys» respectivament, s'ha d'abonar o carregar, per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec o abonament, respectivament, als comptes 663 i 763.

d) Un compte que reculli creditors o deutors per operacions comercials que, d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració, formin part d'un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda, s'ha de carregar o abonar, respectivament, en el moment en què es compleixin les condicions per a la seva classificació, amb abonament o càrrec al respectiu compte del subgrup 58.

40. PROVEÏDORS

- 400. Proveïdors
- 401. Proveïdors, efectes comercials a pagar
- 403. Proveïdors, empreses del grup
- 404. Proveïdors, empreses associades
- 405. Proveïdors, altres parts vinculades
- 406. Envasos i embalatges a tornar a proveïdors
- 407. Avançaments a proveïdors

400. *Proveïdors*

Deutes amb subministradors de mercaderies i dels altres béns definits en el grup 3.

En aquest compte s'han d'incloure els deutes amb subministradors de serveis utilitzats en el procés productiu.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per la recepció «amb la conformitat» de les remeses dels proveïdors, amb càrrec a comptes del subgrup 60.

a₂) Pels envasos i embalatges carregats en factura pels proveïdors amb facultat de la seva devolució a aquests, amb càrrec al compte 406.

a₃) Si s'escau, per la despesa financera meritada, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la formalització del deute en efectes de gir acceptats, amb abonament al compte 401.

b₂) Per la cancel·lació total o parcial dels deutes de l'empresa amb els proveïdors, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b₃) Pels ràpels que corresponguin a l'empresa, concedits pels proveïdors, amb abonament al compte 609.

b₄) Pels descomptes, no inclosos en factura, que li concedeixin a l'empresa per pagament immediat els seus proveïdors, amb abonament al compte 606.

b₅) Per les devolucions de compres efectuades, amb abonament al compte 608.

b₆) Pels envasos i embalatges tornats a proveïdors que van ser carregats en factura per aquests i rebuts amb facultat de devolució, amb abonament al compte 406.

401. *Proveïdors, efectes comercials a pagar*

Deutes amb proveïdors, formalitzats en efectes de gir acceptats.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per la recepció «amb la conformitat» de les remeses dels proveïdors, amb càrrec a comptes del subgrup 60, mitjançant acceptació dels efectes de gir.

a₂) Quan l'empresa accepti formalitzar l'obligació amb els proveïdors acceptant efectes de gir, amb càrrec, generalment, al compte 400.

b) S'ha de carregar pel pagament dels efectes en arribar el seu venciment, amb abonament als comptes que corresponguin del subgrup 57.

403. *Proveïdors, empreses del grup*

Deutes amb les empreses del grup en la qualitat de proveïdors, fins i tot si els deutes s'han formalitzat en efectes de gir.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 400.

404. *Proveïdors, empreses associades*

Deutes amb les empreses multigrup o associades en la qualitat de proveïdors, fins i tot si els deutes s'han formalitzat en efectes de gir.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 400.

405. *Proveïdors, altres parts vinculades*

Deutes amb altres persones o entitats vinculades en la qualitat de proveïdors, fins i tot si els deutes s'han formalitzat en efectes de gir.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 400.

406. *Envasos i embalatges a tornar a proveïdors*

Import dels envasos i embalatges carregats en factura pels proveïdors, amb facultat de devolució a aquests.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç minorant el compte 400.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import dels envasos i embalatges, quan es rebin les mercaderies que aquests contenen, amb abonament al compte 400.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import dels envasos i embalatges retornats, amb càrrec al compte 400.

b₂) Per l'import dels envasos i embalatges que l'empresa decideixi reservar-se per al seu ús així com els extraviats i deteriorats, amb càrrec al compte 602.

407. *Avançaments a proveïdors*

Lliuraments a proveïdors, normalment en efectiu, en concepte de «a compte» de subministraments futurs.

Quan aquests lliuraments s'efectuïn a empreses del grup, multigrup, associades o altres parts vinculades s'han de desenvolupar els comptes de tres xifres corresponents.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç a l'epígraf «Existències».

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar pels lliuraments d'efectiu als proveïdors, amb abonament a comptes del subgrup 57.
- b) S'ha d'abonar per les remeses de mercaderies o altres béns rebuts de proveïdors «amb la conformitat», amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 60.

41. CREDITORS DIVERSOS

410. Creditors per prestacions de serveis

411. Creditors, efectes comercials a pagar

419. Creditors per operacions en comú

Quan els creditors siguin empreses del grup, multigrup o associades, o altres parts vinculades s'han d'obrir comptes de tres xifres que específicament recullin els debïts amb aquestes, inclosos els formalitzats en efectes de gir.

410. Creditors per prestacions de serveis

Deutes amb subministradors de serveis que no tenen la condició estricta de proveïdors.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

- a₁) Per la recepció «amb la conformitat» dels serveis, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 62.
- a₂) Si s'escau, per reflectir la despesa financera meritada, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

- b₁) Per la formalització del deute en efectes de gir acceptats, amb abonament al compte 411.
- b₂) Per la cancel·lació total o parcial dels deutes de l'empresa amb els creditors, amb abonament als comptes que corresponguin del subgrup 57.

411. Creditors, efectes comercials a pagar

Deutes amb subministradors de serveis que no tenen la condició estricta de proveïdors, formalitzats en efectes de gir acceptats.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

- a₁) Per la recepció «amb la conformitat» dels serveis, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 62, mitjançant acceptació dels efectes de gir.
- a₂) Quan l'empresa accepti formalitzar l'obligació amb els creditors acceptant efectes de gir, amb càrrec, generalment, al compte 410.

b) S'ha de carregar pel pagament dels efectes en arribar el seu venciment, amb abonament als comptes que corresponguin del subgrup 57.

419. Creditors per operacions en comú

Deutes amb partícips en les operacions regulades pels articles 239 a 243 del Codi de comerç i en altres operacions en comú de característiques anàlogues.

Ha de figurar en el passiu del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

- a₁) Per les aportacions rebudes per l'empresa com a participi gestor, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Sent l'empresa participi gestor, pel benefici que s'hagi d'atribuir als partícips no gestors, amb càrrec al compte 6510.

a₃) Per la pèrdua que correspon a l'empresa com a participi no gestor, quan el seu saldo en l'operació en comú passi a ser creditor, amb càrrec al compte 6511.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el pagament dels deutes, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b₂) Sent l'empresa participi gestor, per la pèrdua que s'hagi d'atribuir als partícips no gestors mentre el seu saldo en l'operació en comú sigui creditor, amb abonament al compte 7510.

b₃) Pel benefici que correspon a l'empresa com a participi no gestor, amb abonament al compte 7511.

43. CLIENTS

430. Clients

431. Clients, efectes comercials a cobrar

432. Clients, operacions de facturatge

433. Clients, empreses del grup

434. Clients, empreses associades

435. Clients, altres parts vinculades

436. Clients de cobrament dubtós

437. Envasos i embalatges a tornar per clients

438. Avançaments de clients

430. Clients

Crèdits amb compradors de mercaderies i altres béns definits en el grup 3, així com amb els usuaris dels serveis prestats per l'empresa, sempre que constitueixin una activitat principal.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

- a₁) Per les vendes realitzades, amb abonament a comptes del subgrup 70.
- a₂) Pels envasos i embalatges carregats en factura als clients amb facultat de la seva devolució per aquests, amb abonament al compte 437.
- a₃) Si s'escau, per reflectir l'ingrés financer meritat, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar:

- b₁) Per la formalització del crèdit en efectes de gir acceptats pel client, amb càrrec al compte 431.
- b₂) Per la cancel·lació total o parcial dels deutes dels clients o la cessió en ferm dels drets de cobrament a tercers, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.
- b₃) Per la seva classificació com a clients de cobrament dubtós, amb càrrec al compte 436.
- b₄) Per la part que resulti definitivament incobrable, amb càrrec al compte 650.
- b₅) Pels ràpels que corresponguin a clients, amb càrrec al compte 709.
- b₆) Pels descomptes, no inclosos en factura, que es concedeixin als clients per pagament immediat, amb càrrec al compte 706.
- b₇) Per les devolucions de vendes, amb càrrec al compte 708.
- b₈) Pels envasos retornats per clients que van ser carregats a aquests en factura i enviats amb facultat de devolució, amb càrrec al compte 437.
- b₉) Per la cessió, dels drets de cobrament en operacions de facturatge en les quals l'empresa continua retenint substancialment els riscos i beneficis, amb càrrec al compte 432.

431. Clients, efectes comercials a cobrar

Crèdits amb clients, formalitzats en efectes de gir acceptats.

S'inclouen en aquest compte els efectes en cartera, els descomptats, els lliurats en gestió de cobrament i els impagats; en aquest últim cas només quan no s'hagin de reflectir en el compte 436.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per les vendes o prestació de serveis derivats de l'activitat principal acceptant els clients els efectes de gir, amb abonament a comptes del subgrup 70.

a₂) Per la formalització del dret de cobrament en efectes de gir acceptats pel client, amb abonament, generalment, al compte 430.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Pel cobrament dels efectes al venciment, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Per la seva classificació com de cobrament dubtós, amb càrrec al compte 436.

b₃) Per la part que resulti definitivament incobrable, amb càrrec al compte 650.

El finançament obtingut pel descompte d'efectes constitueix un deute que s'ha de recollir, generalment, en els comptes corresponents del subgrup 52. En conseqüència, al venciment dels efectes atesos, s'ha d'abonar el compte 4311, amb càrrec al compte 5208.

432. Clients, operacions de facturatge

Crèdits amb clients que s'han cedit en operacions de facturatge en les quals l'empresa reté substancialment els riscos i beneficis dels drets de cobrament.

S'han d'incloure en aquest compte els drets de cobrament sobre clients cedits en operacions de facturatge, llevat quan s'hagin de reflectir en el compte 436.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar a la cessió dels drets, amb abonament, generalment, al compte 430.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per la seva classificació de cobrament dubtós, amb càrrec al compte 436.

b₂) Per la part que resulti definitivament incobrable, amb càrrec al compte 650.

El finançament obtingut en aquesta operació constitueix un deute que s'ha de recollir, generalment, en els comptes corresponents del subgrup 52. En conseqüència, en el venciment dels drets de cobrament atesos, s'ha d'abonar aquest compte amb càrrec al compte 5209.

433. Clients, empreses del grup

Crèdits amb les empreses del grup en la seva qualitat de clients, fins i tot si s'han formalitzat en efectes de gir o són crèdits cedits en operacions de facturatge en què l'empresa reté substancialment els riscos i beneficis dels drets de cobrament.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 430.

434. Clients, empreses associades

Crèdits amb les empreses multigrup i associades en la qualitat de clients, fins i tot si s'han formalitzat en efectes de gir o són crèdits cedits en operacions de facturatge en què l'empresa reté substancialment els riscos i beneficis dels drets de cobrament.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 430.

435. Clients, altres parts vinculades

Crèdits amb altres persones o entitats vinculades en la qualitat de clients, fins i tot si s'han formalitzat en efectes de gir o són crèdits cedits en operacions de facturatge en què l'empresa reté substancialment els riscos i beneficis dels drets de cobrament.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 430.

436. Clients de cobrament dubtós

Saldos de clients, inclosos els formalitzats en efectes de gir o els cedits en operacions de facturatge en què l'empresa reté substancialment els riscos i beneficis dels drets de cobrament, en què concorrin circumstàncies que permetin raonablement la seva qualificació de cobrament dubtós.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import dels saldos de cobrament dubtós, amb abonament al compte 430, 431 o 432.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per les insolvències fermes, amb càrrec al compte 650.

b₂) Pel cobrament total dels saldos, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₃) Al cobrament parcial, amb càrrec a comptes del subgrup 57 en la part cobrada, i al compte 650 pel que resulti incobrable.

437. Envasos i embalatges a retornar per clients

Import dels envasos i embalatges carregats en factura als clients, amb facultat de devolució per part d'aquests.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç minorant el compte 430.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import dels envasos i embalatges a l'enviament de les mercaderies que aquests contenen, amb càrrec al compte 430.

b) S'ha de carregar:

b₁) En la recepció dels envasos i embalatges retornats, amb abonament al compte 430.

b₂) Quan, transcorregut el termini de devolució, aquesta no s'hagi efectuat, amb abonament al compte 704.

438. Avançaments de clients

Lliuraments de clients, normalment en efectiu, en concepte de «a compte» de subministraments futurs.

Quan aquests lliuraments els efectuïn empreses del grup, multigrup, associades o altres parts vinculades s'han de desenvolupar els comptes de tres xifres corresponents.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per les recepcions en efectiu, amb càrrec al compte que correspongui del subgrup 57.

b) S'ha de carregar per les remeses de mercaderies o altres béns als clients, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 70.

44. DEUTORS DIVERSOS

440. Deutors

441. Deutors, efectes comercials a cobrar

446. Deutors de cobrament dubtós

449. Deutors per operacions en comú

Quan els deutors siguin empreses del grup, multigrup o associades o altres parts vinculades, s'han d'obrir comptes de tres xifres que específicament recullin els crèdits amb aquestes, inclosos els formalitzats en efectes de gir.

440. *Deutors*

Crèdits amb compradors de serveis que no tenen la condició estricta de clients i amb altres deutors de trànsit no inclosos en altres comptes d'aquest grup.

En aquest compte s'ha de comptabilitzar també l'import de les donacions i llegats a l'explotació concedits a l'empresa, que es liquidin mitjançant el lliurament d'efectiu o altres actius financers, excloses les subvencions que s'han de registrar en comptes del subgrup 47.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per la prestació de serveis, amb abonament a comptes del subgrup 75.

a₂) Per la donació o llegat d'explotació concedit, amb abonament a comptes del subgrup 74.

a₃) Si s'escau, per reflectir l'ingrés financer meritat, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per la formalització del crèdit en efectes de gir acceptats pel deutor, amb càrrec al compte 441.

b₂) Per la cancel·lació total o parcial dels deutes, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

b₃) Per la seva classificació com a deutors de cobrament dubtós, amb càrrec al compte 446.

b₄) Per la part que resulti definitivament incobrable, amb càrrec al compte 650.

441. *Deutors, efectes comercials a cobrar*

Crèdits amb deutors, formalitzats en efectes de gir acceptats.

S'han d'incloure en aquest compte els efectes en cartera, els descomptats, els lliurats en gestió de cobrament i els impagats; en aquest últim cas només quan no s'ha-gin de reflectir en el compte 446.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per la prestació de serveis, acceptant els perceptors efectes de gir, amb abonament a comptes del subgrup 75.

a₂) Per la formalització del dret de cobrament en efectes de gir acceptat pel perceptor del servei o deutor, amb abonament, generalment, al compte 440.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Pel cobrament dels efectes al venciment, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Per la seva classificació com de cobrament dubtós, amb càrrec al compte 446.

b₃) Per la part que resulti definitivament incobrable, amb càrrec al compte 650.

El finançament obtingut pel descompte d'efectes constitueix un deute que s'ha de recollir, generalment, en els comptes corresponents del subgrup 52. En conseqüència, al venciment dels efectes atesos, s'ha d'abonar el compte 4411, amb càrrec al compte 5208.

446. *Deutors de cobrament dubtós*

Saldos de deutors compresos en aquest subgrup, inclosos els formalitzats en efecte de gir, en què concorrin circumstàncies que permetin raonablement qualificar-los de cobrament dubtós.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 436.

449. *Deutors per operacions en comú*

Crèdits amb partícips en les operacions regulades pels articles 239 a 243 del Codi de comerç i en altres operacions en comú de característiques anàlogues.

Ha de figurar en l'actiu del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per les aportacions realitzades per l'empresa com a partícip no gestor, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Sent l'empresa partícip gestor, per la pèrdua que s'hagi d'atribuir als partícips no gestors quan el seu saldo en l'operació en comú passi a ser deutor, amb abonament al compte 7510.

a₃) Pel benefici que correspon a l'empresa com a partícip no gestor, amb abonament al compte 7511.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Pel cobrament dels crèdits, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Sent l'empresa partícip gestor, pel benefici que s'ha d'atribuir als partícips no gestors mentre el seu saldo en l'operació en comú sigui deutor, amb càrrec al compte 6510.

b₃) Per la pèrdua que correspongui a l'empresa com a partícip no gestor, amb càrrec al compte 6511.

46. PERSONAL

460. *Avançaments de remuneracions*

465. *Remuneracions pendents de pagament*

466. *Remuneracions mitjançant sistemes d'aportació definida pendents de pagament*

Saldos amb persones que presten els seus serveis a l'empresa o amb les entitats amb les quals s'instrumenten els compromisos de retribució postocupació, i les remuneracions de les quals es comptabilitzen en el subgrup 64.

460. *Avançaments de remuneracions*

Lliuraments a càrrec de remuneracions al personal de l'empresa.

Qualssevol altres avançaments que tinguin la consideració de préstecs al personal s'han d'incloure en el compte 544 o en el compte 254, segons el termini de venciment.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar en efectuar-se els lliuraments abans esmentats, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar en compensar els avançaments amb les remuneracions meritades, amb càrrec a comptes del subgrup 64.

465. *Remuneracions pendents de pagament*

Dèbits de l'empresa al personal pels conceptes esmentats en els comptes 640 i 641.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per les remuneracions meritades i no pagades, amb càrrec als comptes 640 i 641.

b) S'ha de carregar quan es paguin les remuneracions, amb abonament a comptes del subgrup 57.

466. *Remuneracions mitjançant sistemes d'aportació definida pendents de pagament*

Imports pendents de pagament a una entitat separada per retribucions a llarg termini al personal, com ara pensions i altres prestacions per jubilació, que tinguin el caràcter d'aportació definida, d'acord amb els termes establerts en les normes de registre i valoració.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar pels imports meritats i no pagats, amb càrrec al compte 643.
- b) S'ha de carregar quan es paguin les contribucions pendents amb abonament a comptes del subgrup 57.

47. ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES

470. Hisenda pública, deutora per diversos conceptes

4700. Hisenda pública, deutora per IVA

4708. Hisenda pública, deutora per subvencions concedides

4709. Hisenda pública, deutora per devolució d'impostos

471. Organismes de la Seguretat Social, deutors

472. Hisenda pública, IVA suportat

473. Hisenda pública, retencions i pagaments a compte

474. Actius per impost diferit

4740. Actius per diferències temporàries deduïbles

4742. Drets per deduccions i bonificacions pendents d'aplicar

4745. Crèdit per pèrdues a compensar de l'exercici

475. Hisenda pública, creditora per conceptes fiscals

4750. Hisenda pública, creditora per IVA

4751. Hisenda pública, creditora per retencions practicades

4752. Hisenda pública, creditora per impost sobre societats

4758. Hisenda pública, creditora per subvencions a reintegrar

476. Organismes de la Seguretat Social, creditors

477. Hisenda pública, IVA repercutit

479. Passius per diferències temporàries imposables

470. *Hisenda pública, deutora per diversos conceptes*

Subvencions, compensacions, desgravacions, devolucions d'impostos i, en general, totes les percepcions que siguin degudes per motius fiscals o de foment realitzades per les administracions públiques, exclosa la Seguretat Social.

Ha de figurar en l'actiu del balanç.

El contingut i el moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

4700. *Hisenda pública, deutora per IVA*

Excés, en cada període impositiu, de l'IVA suportat deduïble sobre l'IVA repercutit.

- a) S'ha de carregar en acabar cada període de liquidació, per l'import de l'esmentat excés, amb abonament al compte 472.

b) S'ha d'abonar:

b₁) En cas de compensació en declaració liquidació posterior, amb càrrec al compte 477.

b₂) En els casos de devolució per l'hisenda pública, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

4708. *Hisenda pública, deutora per subvencions concedides*

Crèdits amb la hisenda pública per raó de subvencions concedides.

a) S'ha de carregar quan siguin concedides les subvencions, amb abonament, generalment, als comptes 172, 740 o comptes del subgrup 94.

b) S'ha d'abonar al cobrament, amb càrrec, generalment, a comptes de subgrup 57.

4709. *Hisenda pública, deutora per devolució d'impostos*

Crèdits amb la hisenda pública per raó de devolució d'impostos.

a) S'ha de carregar:

a₁) Per les retencions i els pagaments a compte a retornar, amb abonament al compte 473.

a₂) Per la quota d'exercicis anteriors que recupera l'empresa com a conseqüència de les liquidacions fiscals de l'impost o dels impostos sobre el benefici, amb abonament, al compte 6300 o, si s'escau, al compte 8300.

a₃) Si es tracta de devolucions d'altres impostos que hagin estat comptabilitzats en comptes de despeses, amb abonament al compte 636. Si han estat carregats en comptes del grup 2, són aquests els comptes abonats per l'import de la devolució.

b) S'ha d'abonar al cobrament, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

471. *Organismes de la Seguretat Social, deutors*

Crèdits a favor de l'empresa, dels diversos organismes de la Seguretat Social, relacionats amb les prestacions socials que aquests efectuen.

Ha de figurar en l'actiu del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per les prestacions a càrrec de la Seguretat Social, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar en cancel·lar el crèdit.

472. *Hisenda pública, IVA suportat*

IVA meritat amb motiu de l'adquisició de béns i serveis i d'altres operacions compreses en el text legal, que tingui caràcter deduïble.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'import de l'IVA deduïble quan es meriti l'impost, amb abonament a comptes de creditors o proveïdors dels grups 1, 4 o 5 o a comptes del subgrup 57. En els casos de canvi d'afectació de béns, amb abonament al compte 477.

a₂) Per les diferències positives que resulten en l'IVA deduïble corresponent a operacions de béns o serveis de l'actiu corrent o de béns d'inversió quan es practiquin les regularitzacions previstes en la regla de prorata, amb abonament al compte 639.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import de l'IVA deduïble que es compensa en la declaració liquidació del període de liquidació, amb càrrec al compte 477. Si després d'haver-se formulat aquest assentament subsisteix saldo en el compte 472, l'import d'aquest s'ha de carregar al compte 4700.

b₂) Per les diferències negatives que resultin en l'IVA deduïble corresponent a operacions de béns o serveis de l'actiu corrent o de béns d'inversió quan es practiquin les regularitzacions previstes en la regla de prorrata, amb càrrec al compte 634.

c) S'ha de carregar o s'ha d'abonar, amb abonament o càrrec a comptes dels grups 1, 2, 4 o 5, per l'import de l'IVA deduïble que correspongui en els casos d'alteracions de preus posteriors al moment en què s'hagin fet les operacions gravades, o quan aquestes quedin sense efecte totalment o parcialment, o quan s'hagi de reduir la base imposable en virtut de descomptes i bonificacions atorgades després de la meritació de l'impost.

473. *Hisenda pública, retencions i pagaments a compte*

Quantitats retingudes a l'empresa i pagaments que aquesta fa a càrrec d'impostos.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import de la retenció o pagament a compte, amb abonament, generalment, a comptes del grup 5 i a comptes del subgrup 76.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import de les retencions suportades i els ingressos a compte de l'impost sobre societats realitzats, fins a l'import de la quota líquida del període, amb càrrec al compte 6300 o, si s'escau, al compte 8300.

b₂) Per l'import de les retencions suportades i ingressos a compte de l'impost sobre societats que hagin de ser objecte de devolució a l'empresa, amb càrrec al compte 4709.

474. *Actius per impost diferit*

Actius per diferències temporàries deduïbles, crèdits pel dret a compensar en exercicis posteriors les bases imposables negatives pendents de compensació i deduccions i altres avantatges fiscals no utilitzats, que quedin pendents d'aplicar en la liquidació dels impostos sobre beneficis.

En aquest compte hi ha de figurar l'import íntegre dels actius per impost diferit corresponent als impostos sobre beneficis, i no és admissible la seva compensació amb els passius per impost diferit, ni fins i tot dins d'un mateix exercici. Tot això, sense perjudici del que disposa la tercera part del present Pla, als efectes de la seva presentació en els comptes anuals.

Ha de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El contingut i el moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

4740. *Actius per diferències temporàries deduïbles*

Actius fiscals per diferències que han de donar lloc a quantitats més petites a pagar o quantitats més grans a retornar per impostos sobre beneficis en exercicis futurs, normalment a mesura que es recuperin els actius o es liquidin els passius dels quals deriven.

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'import de l'actiu per diferències temporàries deduïbles originat en l'exercici, amb abonament, generalment, al compte 6301.

a₂) Per l'import dels actius per diferències temporàries deduïbles que sorgeixi en una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net, amb abonament al compte 8301.

a₃) Per l'augment dels actius per diferències temporàries deduïbles, amb abonament, generalment, al compte 638.

a₄) Per l'augment dels actius per diferències temporàries deduïbles originats en una transacció o succés que

s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net, amb abonament, al compte 838.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per les reduccions dels actius per diferències temporàries deduïbles, amb càrrec, generalment, al compte 633.

b₂) Per les reduccions dels actius per diferències temporàries deduïbles originades en una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net, amb càrrec al compte 833.

b₃) Quan s'imputin els actius per diferències temporàries deduïbles, generalment, amb càrrec al compte 6301.

b₄) Quan s'imputin els actius per diferències temporàries deduïbles originats en una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net, amb càrrec al compte 8301.

4742. *Drets per deduccions i bonificacions pendents d'aplicar*

Import de la disminució de l'impost sobre beneficis a pagar en el futur derivada de l'existència de deduccions o bonificacions de l'esmentat impost pendents d'aplicació.

a) S'ha de carregar:

a₁) Pel crèdit impositiu derivat de la deducció o bonificació a l'impost sobre beneficis obtinguda en l'exercici, amb abonament, generalment, al compte 6301.

a₂) Per l'augment del crèdit impositiu, amb abonament, generalment, al compte 638.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per la disminució del crèdit impositiu, amb càrrec, generalment, al compte 633.

b₂) Per l'aplicació fiscal de les deduccions o bonificacions d'exercicis anteriors, amb càrrec, generalment, al compte 6301.

4745. *Crèdit per pèrdues a compensar de l'exercici*

Import de la reducció de l'impost sobre beneficis a pagar en el futur derivada de l'existència de bases imposables negatives de l'esmentat impost pendents de compensació.

a) S'ha de carregar:

a₁) Pel crèdit impositiu derivat de la base imposable negativa en els impostos sobre beneficis obtinguda en l'exercici, amb abonament, generalment, al compte 6301.

a₂) Per l'augment del crèdit impositiu, amb abonament, generalment, al compte 638.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per les reduccions del crèdit impositiu, amb càrrec, generalment, al compte 633.

b₂) Quan es compensin les bases imposables negatives d'exercicis anteriors, amb càrrec, generalment, al compte 6301.

475. *Hisenda pública, creditora per conceptes fiscals*

Tributs a favor de les administracions públiques, pendents de pagament, tant si l'empresa és contribuent com si és substituït d'aquest o retenidor.

Ha de figurar en el passiu del balanç.

El contingut i el moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

4750. *Hisenda pública, creditora per IVA*

Excés, en cada període impositiu, de l'IVA repercutit sobre l'IVA suportat deduïble.

a) S'ha d'abonar en acabar cada període de liquidació per l'import de l'esmentat excés, amb càrrec al compte 477.

b) S'ha de carregar per l'import de l'esmentat excés, quan s'efectuï el seu pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

4751. Hisenda pública, creditora per retencions practicades

Import de les retencions tributàries efectuades pendents de pagament a la hisenda pública.

a) S'ha d'abonar quan es meriti el tribut, quan l'empresa sigui substituït del contribuent o retenidor, amb càrrec a comptes dels grups 4, 5 o 6.

b) S'ha de carregar quan s'efectuï el seu pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

4752. Hisenda pública, creditora per impost sobre societats

Import pendent de l'impost sobre societats a pagar.

a) S'ha d'abonar per la quota a ingressar, amb càrrec, generalment, al compte 6300 i, si s'escau, al compte 8300.

b) S'ha de carregar quan s'efectuï el seu pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

4758. Hisenda pública, creditora per subvencions a reintegrar

Deutes amb la hisenda pública per subvencions a tornar.

a) S'ha d'abonar per l'import de la subvenció que hagi de ser reintegrada, amb càrrec, generalment, als comptes 172 o 522.

b) S'ha de carregar al reintegrament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

476. Organismes de la Seguretat Social, creditors

Deutes pendents amb organismes de la Seguretat Social com a conseqüència de les prestacions que aquests realitzen.

Ha de figurar en el passiu del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per les quotes que li corresponen a l'empresa, amb càrrec al compte 642.

a₂) Per les retencions de quotes que corresponen al personal de l'empresa, amb càrrec al compte 465 o 640.

b) S'ha de carregar quan es cancel·li el deute, amb abonament a comptes del subgrup 57.

477. Hisenda pública, IVA repercutit

IVA meritat amb motiu del lliurament de béns o de la prestació de serveis i d'altres operacions compreses en el text legal.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per l'import de l'IVA repercutit quan es meriti l'impost, amb càrrec a comptes de deutors o clients dels grups 2, 4 o 5 o a comptes del subgrup 57. En els casos de canvi d'afectació de béns, amb càrrec al compte 472 i al compte de l'actiu de què es tracti.

a₂) Per l'import de l'IVA repercutit quan es meriti l'impost, en el cas de retirament de béns d'inversió o de béns de l'actiu corrent amb destí al patrimoni personal del titular de l'explotació o al consum final d'aquest, amb càrrec al compte 550.

b) S'ha de carregar per l'import de l'IVA suportat deduïble que es compensi en la declaració liquidació del període de liquidació, amb abonament al compte 472. Si després de formulat aquest assentament subsisteix saldo en el compte 477, l'import d'aquell s'ha d'abonar al compte 4750.

c) S'ha d'abonar o s'ha de carregar, amb càrrec o abonament a comptes dels grups 2, 4 o 5, per l'import de l'IVA repercutit que correspongui en els casos d'alteracions de preus posteriors al moment en què s'hagin fet les operacions gravades o quan aquestes quedin sense efecte totalment o parcialment o quan s'hagi de reduir la base imposable en virtut de descomptes i bonificacions atorgades després de la meritació de l'impost.

479. Passius per diferències temporànies imposables

Diferències que han de donar lloc a quantitats més grans a pagar o a quantitats més petites a retornar per impostos sobre beneficis en exercicis futurs, normalment a mesura que es recuperin els actius o es liquidin els passius dels quals deriven.

En aquest compte hi ha de figurar l'import íntegre dels passius per impost diferit, i no és admissible la seva compensació amb els actius per impost diferit de l'impost sobre beneficis. Tot això, sense perjudici del que disposa la tercera part del present Pla, als efectes de la seva presentació en els comptes anuals.

Ha de figurar en el passiu no corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per l'import dels passius per diferències temporànies imposables originats en l'exercici, amb càrrec, generalment, al compte 6301.

a₂) Per l'import dels passius per diferències temporànies imposables que sorgeixin en una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net, amb càrrec al compte 8301.

a₃) Per l'augment dels passius per diferències temporànies imposables, amb càrrec, generalment, al compte 633.

a₄) Per l'augment dels passius per diferències temporànies imposables originats en una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net, amb càrrec al compte 833.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per les reduccions dels passius per diferències temporànies imposables, amb abonament, generalment, al compte 638.

b₂) Per les reduccions dels passius per diferències temporànies imposables originats en una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net, amb abonament, al compte 838.

b₃) Quan es cancel·lin els passius per diferències temporànies imposables amb abonament, generalment, al compte 6301.

b₄) Quan es cancel·lin els passius per diferències temporànies imposables originat en una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net, amb abonament al compte 8301.

48. AJUSTOS PER PERIODIFICACIÓ

480. Despeses anticipades

485. Ingressos anticipats

480. Despeses anticipades

Despeses comptabilitzades en l'exercici que es tanca i que corresponen al següent.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament als comptes del grup 6 que hagin registrat les despeses a imputar a l'exercici posterior.

b) S'ha d'abonar, al principi de l'exercici següent, amb càrrec a comptes del grup 6.

485. Ingressos anticipats

Ingressos comptabilitzats en l'exercici que es tanca i que corresponen al següent.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç. El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec als comptes del grup 7 que hagin registrat els ingressos corresponents al posterior.

b) S'ha de carregar, al principi de l'exercici següent, amb abonament a comptes del grup 7.

49. DETERIORAMENT DE VALOR DE CRÈDITS COMERCIALS I PROVISIONS A CURTTERMINI

490. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials

493. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb parts vinculades

4933. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb empreses del grup

4934. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb empreses associades

4935. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb altres parts vinculades

499. Provisions per operacions comercials

4994. Provisió per contractes onerosos

4999. Provisió per a altres operacions comercials

Correccions per deteriorament del valor dels actius financers per operacions comercials a causa de situacions latents d'insolvència de clients i d'altres deutors inclosos en els subgrups 43 i 44 i obligacions actuals, en el tancament de l'exercici, per les despeses a incórrer després del lliurament dels béns o la prestació de serveis, com, per exemple, la cobertura de despeses per devolucions de vendes, garanties sobre productes venuts i altres conceptes anàlegs.

Els comptes d'aquest subgrup, llevat de la 499. Provisió per operacions comercials, han de figurar en l'actiu del balanç minorant la partida en què figurei el corresponent element patrimonial.

490. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials

Import de les correccions valoratives per deteriorament de crèdits incobrables, amb origen en operacions de trànsit.

El seu moviment és el següent, segons l'alternativa adoptada per l'empresa:

1. Quan l'empresa xifri l'import del deteriorament al final de l'exercici mitjançant una estimació global del risc de fallits existents en els saldos de clients i deutors, sempre que el seu import, individualment considerats, no sigui significatiu:

a) S'ha d'abonar, al final de l'exercici, per l'estimació realitzada, amb càrrec al compte 694.

b) S'ha de carregar, igualment al final de l'exercici, per la correcció realitzada en el tancament de l'exercici precedent, amb abonament al compte 794.

2. Quan l'empresa xifri l'import del deteriorament mitjançant un sistema individualitzat de seguiment de saldos de clients i deutors:

a) S'ha d'abonar, al llarg de l'exercici, per l'import de la pèrdua que es vagi estimant, amb càrrec al compte 694.

b) S'ha de carregar a mesura que es vagin donant de baixa els saldos de clients i deutors per als quals es va dotar el compte corrector de forma individualitzada o quan la pèrdua estimada disminueixi com a conseqüència d'un esdeveniment posterior, amb abonament al compte 794.

493. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb parts vinculades

Import de les correccions valoratives per deteriorament de crèdits incobrables, amb origen en operacions de trànsit efectuades amb parts vinculades.

4933/4934/4935

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és anàleg a l'assenyalat per al compte 490.

499. Provisions per operacions comercials

Provisions per al reconeixement d'obligacions presents derivades del trànsit comercial de l'empresa.

Han de figurar en el passiu del balanç.

Les provisions per a operacions comercials la cancel·lació de les quals es prevegi en el llarg termini han de figurar en el passiu no corrent del balanç a l'epígraf «Provisions llarg termini».

4994. Provisió per contractes onerosos.

Provisió que sorgeix quan els costos que comporta el compliment d'un contracte excedeixen els beneficis econòmics que s'esperen rebre d'aquest.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, per l'import de l'estimació realitzada, amb càrrec al compte 6954.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el tancament de l'exercici, si l'empresa opta per complir el contracte, per l'excés de provisió comptabilitzada, amb abonament al compte 79544.

b₂) Si l'empresa opta per la cancel·lació del contracte, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

4999. Provisió per a altres operacions comercials

Provisió per a cobertura de despeses per devolucions de vendes, garanties de reparació, revisions i altres conceptes anàlegs.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, per l'import de l'estimació realitzada, amb càrrec al compte 6959.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, per la dotació efectuada en l'any anterior, amb abonament al compte 79549.

GRUP 5**COMPTES FINANCERS**

Instruments financers per operacions no comercials, és a dir, per operacions alienes al tràfic el venciment, l'alienació o la realització de les quals s'espera s'ha de produir en un termini no superior a un any i mitjans líquids disponibles.

En particular, s'han d'aplicar les regles següents:

a) En aquest grup s'inclouen els derivats financers tant de cobertura com de negociació quan la seva liquidació no sigui superior a un any.

b) Els actius financers i els passius financers que, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració dels comptes anuals, es classifiquin, respectiva-

ment, en les categories d'«Actius financers mantinguts per negociar» i «Passius financers mantinguts per negociar», amb caràcter general han d'estar inclosos en aquest grup. En particular, s'han d'incloure en aquesta categoria les inversions financeres en instruments de patrimoni d'empreses que no tinguin la consideració d'empreses del grup, multigrup o associades, que s'hagin adquirit amb la intenció de ser venudes en el curt termini.

c) S'han de desenvolupar els comptes de quatre xifres o més que siguin necessaris per diferenciar les categories en les quals s'hagin inclòs els actius financers i passius financers d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració.

d) Si s'adquireixen actius financers híbrids o s'emeten o assumeixen passius financers híbrids que, d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració, es valorin en el seu conjunt pel seu valor raonable, s'han d'incloure en el compte que correspongui a la naturalesa del contracte principal, per a la qual cosa s'han de crear amb el degut desglossament comptes de quatre xifres o més que identifiquin que es tracta d'un actiu o passiu financer híbrid a curt termini valorat conjuntament. Quan es reconeguin separatament el contracte principal i el derivat implícit, aquest últim s'ha de tractar com si s'hagués contractat de forma independent, per la qual cosa s'ha d'incloure en el compte del grup 5 que sigui procedent i el contracte principal s'ha de recollir en el compte que correspongui a la seva naturalesa, i s'han de desenvolupar amb el degut desglossament comptes de quatre xifres o més que identifiquin que es tracta d'un contracte principal financer híbrid a curt termini.

e) Un compte que reculli actius financers o passius financers classificats en les categories d'«Actius financers mantinguts per negociar» o «Altres actius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys», així com en la de «Passius financers mantinguts per negociar» o «Altres passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys» respectivament, s'ha d'abonar o carregar, per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec o abonament, respectivament als comptes 663 i 763.

f) Un compte que reculli passius o actius inclosos en aquest grup que, d'acord amb el que estableixen les normes de registre i valoració, formin part d'un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda, s'ha de carregar o abonar, respectivament, en el moment en què es compleixin les condicions per a la seva classificació, amb abonament o càrrec al respectiu compte del subgrup 58.

g) La diferència entre el valor pel qual es reconeixen inicialment els actius financers o passius financers i el seu valor de reemborsament s'ha de registrar com un càrrec o abonament (o quan sigui procedent, un abonament o càrrec) en el compte on estigui registrat l'actiu financer o el passiu financer, tenint com a contrapartida el compte del subgrup 76 o 66, que correspongui segons la naturalesa de l'instrument.

50. EMPRÈSTITS, DEUTES AMB CARACTERÍSTIQUES ESPECIALS I ALTRES EMISSIONS ANÀLOGUES A CURTTERMINI

500. Obligacions i bons a curt termini

501. Obligacions i bons convertibles a curt termini

502. Accions o participacions a curt termini considerades passius financers

505. Deutes representats en altres valors negociables a curt termini

506. Interessos a curt termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues

507. Dividends d'accions o participacions considerades passius financers

509. Valors negociables amortitzats

Finançament aliè instrumentat en valors negociables i accions o altres participacions en el capital de l'empresa que, atenent les característiques econòmiques de l'emissió, s'hagin de considerar passiu financer, el venciment del qual es produeixi en un termini no superior a un any.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu corrent del balanç.

La part dels deutes a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representin els deutes a llarg termini amb venciment a curt termini dels comptes corresponents dels subgrups 15 i 17.

500. Obligacions i bons a curt termini

Obligacions i bons en circulació no convertibles en accions el venciment dels quals es produeixi en un termini no superior a un any.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el moment de l'emissió, per l'import rebut, minorat en els costos de la transacció, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 661.

b) S'ha de carregar per l'import a reemborsar dels valors, a l'amortització d'aquests, amb abonament al compte 509.

501. Obligacions i bons convertibles a curt termini

Component de passiu financer de les obligacions i bons convertibles en accions el venciment dels quals es produeixi en un termini no superior a un any, que es qualifiquen d'instruments financers compostos.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 500.

502. Accions o participacions a curt termini considerades passius financers

Capital social escripturat i, si s'escau, prima d'emissió o assumció en les societats que revesteixin forma mercantil que, atenent les característiques de l'emissió, s'hagi de comptabilitzar com a passiu financer i el rescat dels quals es prevegi en el curt termini. En particular, determinades accions rescatables i accions o participacions sense vot.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pel capital inicial i les successives ampliacions, en el moment de la seva inscripció en el Registre Mercantil, amb càrrec al compte 199.

b) S'ha de carregar per la cancel·lació o reduccions d'aquest i a l'extinció de la societat, una vegada transcorregut el període de liquidació.

505. Deutes representats en altres valors negociables a curt termini

Altres passius financers el venciment dels quals es produeixi en un termini no superior a un any, representats en valors negociables, oferts a l'estalvi públic, diferents dels anteriors.

El seu contingut i moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 501 o 500, depenent de si es tracta d'un instrument financer compost o no.

506. Interessos a curt termini d'emprèstits i altres emissions anàlogues

Interessos a pagar, amb venciment a curt termini, d'emprèstits i altres emissions anàlogues.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import dels interessos explícits meritats durant l'exercici, inclosos els no vençuts, amb càrrec al compte 661.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la retenció a càrrec d'impostos, quan sigui procedent, amb abonament al compte 475.

b₂) En el pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

507. *Dividends d'accions o participacions considerades passius financers*

Dividends a pagar, amb venciment a curt termini, d'accions o participacions considerades passiu.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import dels dividends meritats durant l'exercici, amb càrrec al compte 664.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la retenció a càrrec d'impostos, quan sigui procedent, amb abonament al compte 475.

b₂) Al pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

509. *Valors negociables amortitzats*

Deutes per valors negociables amortitzats.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pel valor de reemborsament dels valors amortitzats, amb càrrec a comptes d'aquest subgrup o del subgrup 17.

b) S'ha de carregar pel valor de reemborsament dels valors amortitzats, amb abonament a comptes del subgrup 57.

51. DEUTES A CURTTERMINI AMB PARTS VINCULADES

510. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit vinculades

5103. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit, empreses del grup

5104. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit, empreses associades

5105. Deutes a curt termini amb altres entitats de crèdit vinculades

511. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, parts vinculades

5113. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, empreses del grup

5114. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, empreses associades

5115. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, altres parts vinculades

512. Creditors per arrendament financer a curt termini, parts vinculades

5123. Creditors per arrendament financer a curt termini, empreses del grup

5124. Creditors per arrendament financer a curt termini, empreses associades

5125. Creditors per arrendament financer a curt termini, altres parts vinculades

513. Altres deutes a curt termini amb parts vinculades

5133. Altres deutes a curt termini amb empreses del grup

5134. Altres deutes a curt termini amb empreses associades

5135. Altres deutes a curt termini amb altres parts vinculades

514. Interessos a curt termini de deutes amb parts vinculades

5143. Interessos a curt termini de deutes, empreses del grup

5144. Interessos a curt termini de deutes, empreses associades

5145. Interessos a curt termini de deutes, altres parts vinculades

Deutes el venciment dels quals es produeixi en un termini no superior a un any, contrets amb empreses de grup, multigrup, associades i altres parts vinculades, inclosos els que per la seva naturalesa hagin de figurar en els subgrups 50 o 52, les fiances i els dipòsits rebuts a curt termini del subgrup 56 i els derivats financers que hagin de figurar en el compte 559. Aquests deutes s'han de recollir en els comptes de tres xifres o més que es desenvolupin.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu corrent del balanç.

La part dels deutes a llarg termini, amb persones o entitats vinculades, que tingui venciment a curt termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç, a l'epígraf «Deutes amb empreses del grup i associades a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representin els deutes a llarg termini amb venciment a curt termini dels comptes corresponents del subgrup 16.

510. *Deutes a curt termini amb entitats de crèdit vinculades*

Els contrets amb entitats de crèdit vinculades per préstecs rebuts i altres dèbits, amb venciment no superior a un any.

5103/5104/5105

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar:

a₁) En la formalització del deute o préstec, per l'import rebut, minorat en els costos de la transacció, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'han de carregar pel reintegrament, total o parcial, en el venciment, amb abonament a comptes del subgrup 57.

S'ha d'incloure, amb el degut desenvolupament en comptes de cinc xifres o més, l'import dels deutes a curt termini per efectes descomptats.

511. *Proveïdors d'immobilitzat a curt termini, parts vinculades*

Deutes amb parts vinculades en qualitat de subministradors de béns definits en el grup 2, inclosos els formalitzats en efectes de gir, amb venciment no superior a un any.

5113/5114/5115

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat dels béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'han de carregar per la cancel·lació, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

512. Creditors per arrendament financer a curt termini, parts vinculades.

Deutes amb venciment inferior a un any amb parts vinculades en qualitat de cedents de l'ús de béns en acords que s'hagin de qualificar d'arrendaments financers en els termes recollits en les normes de registre i valoració.

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

5123/5124/5125

a) S'han d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat del dret d'ús sobre els béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'han de carregar per la cancel·lació, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

513. Altres deutes a curt termini amb parts vinculades

Els contrets amb parts vinculades per préstecs rebuts i altres debits no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment no superior a un any.

5133/5134/5135

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és anàleg al descrit per al compte 510.

514. Interessos a curt termini de deutes amb parts vinculades

Interessos a pagar, amb venciment a curt termini, de deutes amb parts vinculades.

5143/5144/5145

El moviment dels esmentats comptes de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import dels interessos explícits meritats durant l'exercici, inclosos els no vençuts, amb càrrec al compte 662.

b) S'han de carregar:

b₁) Per la retenció a càrrec d'impostos, quan sigui procedent, amb abonament al compte 475.

b₂) En el pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

52. DEUTES A CURT TERMINI PER PRÉSTECES REBUTS I ALTRES CONCEPTES

520. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit

5200. Préstecs a curt termini d'entitats de crèdit

5201. Deutes a curt termini per crèdit disposat

5208. Deutes per efectes descomptats

5209. Deutes per operacions de facturatge

521. Deutes a curt termini

522. Deutes a curt termini transformables en subvencions, donacions i llegats

523. Proveïdors d'immobilitzat a curt termini

524. Creditors per arrendament financer a curt termini

525. Efectes a pagar a curt termini

526. Dividend actiu a pagar

527. Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit

528. Interessos a curt termini de deutes

529. Provisions a curt termini

5290. Provisió a curt termini per retribucions al personal

5291. Provisió a curt termini per a impostos

5292. Provisió a curt termini per a altres responsabilitats

5293. Provisió a curt termini per desmantellament, retirament o rehabilitació de l'immobilitzat

5295. Provisió a curt termini per a actuacions mediambientals

5296. Provisió a curt termini per a reestructuracions

5297. Provisió a curt termini per transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni

Finançament aliè a curt termini no instrumentat en valors negociables ni contret amb persones o entitats que tinguin la qualificació de parts vinculades, incloent els dividendes a pagar. Així mateix, aquest subgrup inclou les provisions la cancel·lació de les quals es prevegi en el curt termini.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el passiu corrent del balanç.

La part dels passius a llarg termini ha de figurar en el passiu corrent del balanç; a aquests efectes s'ha de traspassar a aquest subgrup l'import que representin els deutes i les provisions a llarg termini amb venciment a curt dels comptes corresponents dels subgrups 14 i 17.

520. Deutes a curt termini amb entitats de crèdit

Els contrets amb entitats de crèdit per préstecs rebuts i altres debits, amb venciment no superior a un any.

El contingut i el moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

5200. Préstecs a curt termini d'entitats de crèdit

Quantitat que correspon per aquest concepte d'acord amb les estipulacions del contracte.

a) S'ha d'abonar:

a₁) En la formalització del préstec, per l'import rebut, minorat en els costos de la transacció, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar pel reintegrament, total o parcial, amb abonament a comptes del subgrup 57.

5201. *Deutes a curt termini per crèdit disposat*

Deutes per quantitats disposades en pòlissa de crèdit.

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per les quantitats disposades, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar per la cancel·lació, total o parcial, del deute, amb abonament a comptes del subgrup 57.

5208. *Deutes per efectes descomptats*

Deutes a curt termini amb entitats de crèdit conseqüència del descompte d'efectes.

a) S'ha d'abonar:

a₁) En descomptar els efectes, per l'import percebut, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, pels interessos i despeses suportats, amb càrrec, generalment, al compte 665.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el venciment dels efectes atesos, amb abonament, generalment, als comptes 431 i 441.

b₂) Per l'import dels efectes no atesos en el venciment, amb abonament a comptes del subgrup 57.

5209. *Deutes per operacions de facturatge*

Deutes a curt termini amb entitats de crèdit conseqüència d'operacions de facturatge en les quals l'empresa reté substancialment els riscos i beneficis dels drets de cobrament.

a) S'ha d'abonar:

a₁) Pel finançament obtingut, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, pels interessos i les despeses suportades, amb càrrec, generalment, al compte 665.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) En el venciment dels drets de cobrament atesos, amb abonament, generalment, al compte 432.

b₂) Per l'import dels drets de cobrament no atesos en el venciment, amb abonament a comptes del subgrup 57.

521. *Deutes a curt termini*

Els contrets amb tercers per préstecs rebuts i altres debits no inclosos en altres comptes d'aquest subgrup, amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En la formalització del deute o del préstec, per l'import rebut, minorat en els costos de la transacció, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar pel reintegrament, total o parcial, amb abonament a comptes del subgrup 57.

522. *Deutes a curt termini transformables en subvencions, donacions i llegats*

Quantitats concedides per les administracions públiques, tant nacionals com internacionals, empreses o particulars amb caràcter de subvenció, donació o llegat reintegrable, amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per les quantitats concedides a l'empresa, amb càrrec, generalment, a comptes dels subgrups 47 o 57.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per qualsevol circumstància que determini la reducció total o parcial d'aquestes, d'acord amb els termes de la seva concessió, amb abonament, generalment, al compte 4758.

b₂) Si perd el seu caràcter de reintegrable, amb abonament del seu saldo als comptes 940, 941 o 942 o a comptes del subgrup 74.

523. *Proveïdors d'immobilitzat a curt termini*

Deutes amb subministradors de béns definits en el grup 2, amb venciment no superior a un any.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat dels béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la instrumentació dels deutes en efectes a pagar, amb abonament al compte 525.

b₂) Per la cancel·lació, total o parcial, dels deutes, amb abonament a comptes del subgrup 57.

524. *Creditors per arrendament financer a curt termini*

Deutes amb venciment no superior a un any amb altres entitats en qualitat de cedents de l'ús de béns, en acords que s'hagin de qualificar d'arrendaments financers en els termes recollits en les normes de registre i valoració.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per la recepció amb la conformitat del dret d'ús sobre els béns subministrats, amb càrrec a comptes del grup 2.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar per la cancel·lació, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

525. *Efectes a pagar a curt termini*

Deutes contrets per préstecs rebuts i altres debits amb venciment no superior a un any, instrumentats mitjançant efectes de gir, inclosos els que tinguin el seu origen en subministraments de béns d'immobilitzat.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Quan l'empresa accepti els efectes, amb càrrec, generalment, a comptes d'aquest subgrup.

a₂) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar pel pagament dels efectes en arribar el seu venciment, amb abonament a comptes del subgrup 57.

526. *Dividend actiu a pagar*

Deutes amb accionistes per dividends actius, ja siguin definitius o «a compte» dels beneficis de l'exercici.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Pel dividend «a compte» que s'acordi, amb càrrec al compte 557.

a₂) Pel dividend definitiu, exclòs si s'escau el dividend «a compte», en aprovar-se la distribució de beneficis, amb càrrec al compte 129.

a₃) Si s'acorda el repartiment de reserves expresses de lliure disposició, amb càrrec a comptes del subgrup 11.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la retenció a càrrec d'impostos, amb abonament al compte 475.

b₂) En el pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

527. *Interessos a curt termini de deutes amb entitats de crèdit*

Interessos a pagar, amb venciment a curt termini, de deutes amb entitats de crèdit.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import dels interessos explícits meritats durant l'exercici, inclosos els no vençuts, amb càrrec al compte 662.

b) S'ha de carregar quan es produeixi el pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

528. *Interessos a curt termini de deutes*

Interessos a pagar, amb venciment a curt termini, de deutes, exclosos els que hagin de ser registrats en el compte 527.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import dels interessos explícits meritats durant l'exercici, inclosos els no vençuts, amb càrrec al compte 662.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la retenció a càrrec d'impostos, quan sigui procedent, amb abonament al compte 475.

b₂) En el pagament, amb abonament a comptes del subgrup 57.

529. *Provisions a curt termini*

Les provisions incloses en el subgrup 14 la cancel·lació de les quals es prevegi en el curt termini, han de figurar a l'epígraf del passiu corrent «Provisions a curt termini»; a aquests efectes, s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representi l'obligació a llarg termini amb venciment a curt termini dels comptes corresponents del subgrup 14.

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres inclosos en aquest subgrup és anàleg al dels corresponents comptes del subgrup 14.

53. INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI EN PARTS VINCULADES

530. Participacions a curt termini en parts vinculades

5303. Participacions a curt termini en empreses del grup

5304. Participacions a curt termini en empreses associades

5305. Participacions a curt termini en altres parts vinculades

531. Valors representatius de deute a curt termini de parts vinculades

5313. Valors representatius de deute a curt termini d'empreses del grup

5314. Valors representatius de deute a curt termini d'empreses associades

5315. Valors representatius de deute a curt termini d'altres parts vinculades

532. Crèdits a curt termini a parts vinculades

5323. Crèdits a curt termini a empreses del grup

5324. Crèdits a curt termini a empreses associades

5325. Crèdits a curt termini a altres parts vinculades

533. Interessos a curt termini de valors representatius de deute de parts vinculades

5333. Interessos a curt termini de valors representatius de deute d'empreses del grup

5334. Interessos a curt termini de valors representatius de deute d'empreses associades

5335. Interessos a curt termini de valors representatius de deute d'altres parts vinculades

534. Interessos a curt termini de crèdits a parts vinculades

5343. Interessos a curt termini de crèdits a empreses del grup

5344. Interessos a curt termini de crèdits a empreses associades

5345. Interessos a curt termini de crèdits a altres parts vinculades

535. Dividend a cobrar d'inversions financeres en parts vinculades

5353. Dividend a cobrar d'empreses del grup

5354. Dividend a cobrar d'empreses associades

5355. Dividend a cobrar d'altres parts vinculades

539. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en parts vinculades

5393. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en empreses del grup

5394. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en empreses associades

5395. Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en altres parts vinculades

Inversions financeres a curt termini en empreses del grup, multigrup, associades i altres parts vinculades, sigui quina sigui la seva forma d'instrumentació, inclosos els dividendes i els interessos meritats, amb venciment no superior a un any, o sense venciment (com els instruments de patrimoni), quan l'empresa tingui la intenció de vendre'ls en curt termini. També s'han d'incloure en aquest subgrup les fiances i els dipòsits a curt termini constituïts amb aquestes persones o entitats i altres tipus d'actius financers i inversions a curt termini amb aquestes persones o entitats. Aquestes inversions s'han de recollir en els comptes de tres xifres o més que es desenvolupin.

La part de les inversions a llarg termini, amb persones o entitats vinculades, que tingui venciment a curt termini ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf «Inversions en empreses del grup i associades a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representi la inversió a llarg termini amb venciment a curt termini dels comptes corresponents del subgrup 24.

530. *Participacions a curt termini en parts vinculades*

Inversions a curt termini en drets sobre el patrimoni net —amb cotització en un mercat regulat o sense— de parts vinculades; generalment, accions emeses per una societat anònima o participacions en societats de responsabilitat limitada.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

5303/5304 *Participacions a curt termini en empreses del grup/en empreses associades*

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar:

a₁) En la subscripció o compra, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57 i, si s'escau, al compte 539.

a₂) Si s'escau, en el moment en què l'import recuperable sigui superior al valor comptable de les inversions, fins al límit dels ajustos valoratius negatius previs imputats directament a patrimoni net, amb abonament als comptes 991 o 992.

b) S'han d'abonar:

b₁) Si s'escau, per l'import del deteriorament estimat, fins al límit dels ajustos valoratius positius previs imputats directament a patrimoni net, amb càrrec als comptes 891 o 892.

b₂) Per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57, si hi ha desemborsaments pendents al compte 539 i, en cas de pèrdues, al compte 666.

5305 *Participacions a curt termini en altres parts vinculades*

El moviment del compte esmentat és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En la subscripció o compra, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57 i, si s'escau, al compte 539.

a₂) Per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament al compte 763.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec al compte 663.

b₂) Per les alienacions i en general per la seva baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i si hi ha desemborsaments pendents al compte 539.

531. *Valors representatius de deute a curt termini de parts vinculades*

Inversions a curt termini en obligacions, bons o altres valors representatius de deute, inclosos els que fixen el seu rendiment en funció d'índexs o sistemes anàlegs, emesos per parts vinculades, amb venciment no superior a un any.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

5313/5314/5315

Amb caràcter general, el moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar:

a₁) En la subscripció o compra, pel preu d'adquisició, exclosos els interessos explícits meritats i no vençuts, amb abonament a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del valor, amb abonament, generalment, al compte 761.

b) S'han d'abonar per les alienacions, amortitzacions o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 666.

c) Si els valors es classifiquen en la categoria d'«Actius financers disponibles per a la venda», s'han de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900 i 800, llevat de la part corresponent a diferències de canvi que s'ha de registrar amb abonament o càrrec als comptes 768 i 668. També s'han de carregar quan es produeixi el deteriorament del valor pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net, amb abonament al compte 902.

532. *Crèdits a curt termini a parts vinculades*

Inversions a curt termini en préstecs i altres crèdits no comercials, inclosos els derivats d'alienacions d'immobilitzat, els originats per operacions d'arrendament financer i les imposicions a curt termini, estiguin o no formalitzats mitjançant efectes de gir, concedits a parts vinculades, amb venciment no superior a un any. Els diferents crèdits esmentats han de figurar en comptes de cinc xifres.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

5323/5324/5325

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar:

a₁) En la formalització del crèdit, per l'import d'aquest, amb abonament a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del crèdit, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'han d'abonar pel reintegrament, total o parcial o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i en cas de pèrdues al compte 667.

533. *Interessos a curt termini de valors representatius de deute de parts vinculades*

Interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de valors representatius de deute a parts vinculades. Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

5333/5334/5335

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar:

a₁) En la subscripció o compra dels valors, per l'import dels interessos explícits meritats i no vençuts el ven-

ciment dels quals no sigui superior a un any, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Pels interessos explícits meritats, el venciment dels quals no sigui superior a un any, amb abonament al compte 761.

b) S'han d'abonar:

b₁) Per l'import dels interessos cobrats, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) En l'alienació, amortització o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i en cas de pèrdues al compte 666.

534. *Interessos a curt termini de crèdits a parts vinculades*

Interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de crèdits a parts vinculades.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

5343/5344/5345

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar pels interessos explícits meritats, el venciment dels quals no sigui superior a un any, amb abonament al compte 762.

b) S'han d'abonar:

b₁) Per l'import dels interessos cobrats, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Pel reintegrament, total o parcial, o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 667.

535. *Dividend a cobrar d'inversions financeres en parts vinculades*

Crèdits per dividends, siguin definitius o «a compte», pendents de cobrament, procedents d'inversions financeres en empreses vinculades.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

5353/5354/5355

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han de carregar per l'import meritat, amb abonament al compte 760.

b) S'han d'abonar per l'import cobrat, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i per la retenció suportada al compte 473.

539. *Desemborsaments pendents sobre participacions a curt termini en parts vinculades*

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre participacions en el patrimoni net de parts vinculades, quan tinguin la consideració d'inversions financeres a curt termini.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, minorant la partida en què es comptabilitzin les corresponents participacions.

5393/5394/5395

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar en l'adquisició o subscripció de les accions, per l'import pendent de desemborsar, amb càrrec al compte 530.

b) S'han de carregar pels desemborsaments que s'exigeixin, amb abonament al compte 556, o al compte 530 pels saldos pendents, quan s'alienin instruments de patrimoni no desemborsats totalment.

54. ALTRES INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI

540. Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni

541. Valors representatius de deute a curt termini

542. Crèdits a curt termini

543. Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat

544. Crèdits a curt termini al personal

545. Dividend a cobrar

546. Interessos a curt termini de valors representatius de deute

547. Interessos a curt termini de crèdits

548. Imposicions a curt termini

549. Desemborsaments pendents sobre instruments de patrimoni a curt termini

Inversions financeres temporals no relacionades amb parts vinculades, sigui quin sigui la seva forma d'instrumentació, inclosos els interessos meritats, amb venciment no superior a un any o sense venciment (com els instruments de patrimoni), quan l'empresa tingui la intenció de vendre'ls en el curt termini.

La part de les inversions a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, a l'epígraf «Inversions financeres a curt termini»; a aquests efectes s'ha de traspasar a aquest subgrup l'import que representi la inversió a llarg termini amb venciment a curt termini dels comptes corresponents del subgrup 25.

540. *Inversions financeres a curt termini en instruments de patrimoni*

Inversions a curt termini en drets sobre el patrimoni net —accions amb cotització en un mercat regulat o altres valors o sense, com ara participacions en institucions d'inversió col·lectiva, o participacions en societats de responsabilitat limitada— d'entitats que no tinguin la consideració de parts vinculades.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En la subscripció o compra, amb abonament a comptes del subgrup 57 i, si s'escau, al compte 549.

a₂) Per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament al compte 763.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec al compte 663.

b₂) Per les alienacions i en general per la baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i si hi ha desemborsaments pendents al compte 549.

541. *Valors representatius de deute a curt termini*

Inversions a curt termini, per subscripció o adquisició d'obligacions, bons o altres valors de renda fixa, inclosos els que fixen el seu rendiment en funció d'índexs o sistemes anàlegs.

Quan els valors subscrits o adquirits hagin estat emesos per parts vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 531.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En la subscripció o compra, pel preu d'adquisició, exclosos els interessos explícits meritats i no vençuts, amb abonament, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del valor, amb abonament, generalment, al compte 761.

b) S'ha d'abonar per l'alienació, amortització o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 666.

c) Si els valors es classifiquen en la categoria d'«Actius financers disponibles per a la venda», s'ha de carregar o abonar, per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament o càrrec, respectivament, als comptes 900 i 800, llevat de la part corresponent a diferències de canvi que s'ha de registrar amb abonament o càrrec als comptes 768 i 668. També s'ha de carregar quan es produeixi el deteriorament del valor pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net, amb abonament al compte 902.

542. *Crèdits a curt termini*

Els préstecs i altres crèdits no comercials concedits a tercers inclosos els formalitzats mitjançant efectes de gir, amb venciment no superior a un any.

Quan els crèdits hagin estat concertats amb parts vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 532.

En aquest compte també s'han d'incloure les donacions i els llegats de capital, reintegrables o no, concedits a l'empresa, a cobrar a curt termini, que es liquidin mitjançant el lliurament d'efectiu o altres instruments financers, excloses les subvencions que s'hagin de registrar en comptes dels subgrups 44 o 47.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En la formalització del crèdit per l'import d'aquest, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del crèdit, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar pel reintegrament, total o parcial o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i en cas de pèrdues al compte 667.

543. *Crèdits a curt termini per alienació d'immobilitzat*

Crèdits a tercers el venciment dels quals no sigui superior a un any, amb origen en operacions d'alienació d'immobilitzat.

Quan els crèdits per alienació d'immobilitzat hagin estat concertats amb parts vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 532.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'import dels esmentats crèdits, exclosos els interessos que, si s'escau, s'hagin acordat, amb abonament a comptes del grup 2.

a₂) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del crèdit, amb abonament, generalment, al compte 762.

b) S'ha d'abonar pel reintegrament, total o parcial o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 667.

544. *Crèdits a curt termini al personal*

Crèdits concedits al personal de l'empresa, que no tingui la qualificació de part vinculada, el venciment dels quals no sigui superior a un any.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 542.

545. *Dividend a cobrar*

Crèdits per dividends, siguin definitius o «a compte», pendents de cobrament.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import meritat, amb abonament al compte 760.

b) S'ha d'abonar per l'import cobrat, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i per la retenció suportada al compte 473.

546. *Interessos a curt termini de valors representatius de deute*

Interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de valors representatius de deute.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) En la subscripció o compra dels valors, per l'import dels interessos explícits meritats i no vençuts, el venciment dels quals no sigui superior a un any, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Pels interessos explícits meritats, el venciment dels quals no sigui superior a un any, amb abonament al compte 761.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import dels interessos cobrats, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) En l'alienació, amortització o baixa de l'actiu dels valors, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i en cas de pèrdues al compte 666.

547. *Interessos a curt termini de crèdits*

Interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, de crèdits.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pels interessos explícits meritats, el venciment dels quals no sigui superior a un any, amb abonament al compte 762.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import dels interessos cobrats, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Pel reintegrament, total o parcial, o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 667.

548. *Imposicions a curt termini*

Saldo favorables en bancs i institucions de crèdit formalitzats per mitjà de «compte a termini» o similars, amb venciment no superior a un any i d'acord amb les condicions que regeixen per al sistema financer. També s'han d'incloure, amb el degut desenvolupament en comptes de quatre xifres, els interessos a cobrar, amb venciment no superior a un any, d'imposicions a termini.

Quan les imposicions a termini hagin estat concertades amb parts vinculades, la inversió s'ha de reflectir en el compte 532.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar en la formalització, per l'import lliurat.

b) S'ha d'abonar en la recuperació o traspàs dels fons.

549. *Desemborsaments pendents sobre participacions en el patrimoni net a curt termini*

Desemborsaments pendents, no exigits, sobre participacions en el patrimoni net d'empreses que no tinguin la consideració de parts vinculades, quan es tracti d'inversions financeres a curt termini.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç, minorant la partida en què es comptabilitzin les corresponents participacions.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en l'adquisició o subscripció de les accions, per l'import pendent de desemborsar, amb càrrec al compte 540.

b) S'ha de carregar pels desemborsaments que s'exigeixin, amb abonament al compte 556 o al compte 540 pels saldos pendents, quan s'alienin instruments de patrimoni no desemborsats totalment.

55. ALTRES COMPTES NO BANCARIS

550. Titular de l'explotació

551. Compte corrent amb socis i administradors

552. Compte corrent amb altres persones i entitats vinculades

5523. Compte corrent amb empreses del grup

5524. Compte corrent amb empreses associades

5525. Compte corrent amb altres parts vinculades

553. Comptes corrents en fusions i escissions

5530. Socis de societat dissolta

5531. Socis, compte de fusió

5532. Socis de societat escindida

5533. Socis, compte d'escissió

554. Compte corrent amb unions temporals d'empreses i comunitats de béns

555. Partides pendents d'aplicació

556. Desemborsaments exigits sobre participacions en el patrimoni net

557. Dividend actiu a compte

558. Socis per desemborsaments exigits

5580. Socis per desemborsaments exigits sobre accions o participacions ordinàries

5585. Socis per desemborsaments exigits per accions o participacions considerades passius financers

559. Derivats financers a curt termini

5590. Actius per derivats financers a curt termini, cartera de negociació

5593. Actius per derivats financers a curt termini, instruments de cobertura

5595. Passius per derivats financers a curt termini, cartera de negociació

5598. Passius per derivats financers a curt termini, instruments de cobertura

550. *Titular de l'explotació*

Compte corrent mantingut amb el titular de l'explotació que expressa la relació existent entre el patrimoni personal del titular i l'empresa al llarg de l'exercici.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Pels béns i drets traspassats a l'empresa des del patrimoni personal del titular.

a₂) Pels resultats positius no capitalitzats, amb càrrec al compte 129.

b) S'ha de carregar pels béns i drets retirats de l'empresa amb destí al patrimoni personal o al consum final del titular.

c) Al final de l'exercici, s'ha d'abonar o carregar, depenent del seu saldo, amb càrrec o abonament al compte 102.

551/552. *Comptes corrents amb...*

Comptes corrents d'efectiu amb socis, administradors i qualsevol altra persona natural o jurídica que no sigui banc, banquer o institució de crèdit, ni client o proveïdor de l'empresa, i que no corresponguin a comptes en participació.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç la suma de saldos deutors, i en el passiu corrent la suma de saldos creditors.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

S'han de carregar per les remeses o lliuraments efectuats per l'empresa i s'han d'abonar per les recepcions a favor de l'empresa, amb abonament i càrrec, respectivament, a comptes del subgrup 57.

553. *Comptes corrents en fusions i escissions*

Comptes corrents per registrar el traspàs del patrimoni, el lliurament de contraprestació i les corresponents variacions en patrimoni net de les societats que intervenen en les operacions de fusió i escissió.

Aquest compte ha de figurar en l'actiu o en el passiu del balanç, segons correspongui.

Amb caràcter general, el contingut i el moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

5530. *Socis de societat dissolta*

Compte corrent de la societat absorbent o la societat de nova creació amb els socis de la societat dissolta en una fusió.

a) S'ha d'abonar en el moment de la recepció del traspàs dels actius adquirits i passius assumits.

b) S'ha de carregar en el moment del lliurament als socis de les accions o participacions emeses, amb abonament als comptes 100 i 110 i, si s'escau, als corresponents comptes del subgrup 57.

5531. *Socis, compte de fusió*

Compte corrent de les societats que s'extingeixen en una fusió.

a) S'ha de carregar en el moment del traspàs a la societat absorbent o de nova creació dels actius adquirits i passius assumits.

b) S'ha d'abonar, en el moment del lliurament als socis de les accions o participacions emeses, amb càrrec als comptes corresponents del patrimoni net de la societat que s'extingeix.

5532. *Socis de societat escindida*

Compte corrent de la societat beneficiària, absorbent o de nova creació, creada per recollir el traspàs dels actius adquirits i passius assumits de la societat escindida.

El seu moviment és similar al del compte 5530.

5533. *Socis, compte d'escissió*

Compte corrent de les societats que s'escindeixen, creada amb la finalitat de traspassar el patrimoni escindit a la societat beneficiària, absorbent o de nova creació, i

cancel·lar els corresponents comptes del patrimoni net de la societat escindida, en el moment de la reducció de capital si es tracta d'escissió parcial o, en cas d'escissió total, en l'extinció d'aquesta.

El seu moviment és similar al del compte 5531.

554. *Compte corrent amb unions temporals d'empreses i comunitats de béns*

Recull els moviments amb les unions temporals d'empreses i comunitats de béns en les quals participi l'empresa, derivats d'aportacions dineràries, inclosa la fundacional, devolucions dineràries de les unions temporals d'empreses, prestacions recíproques de mitjans, serveis i altres bestretes, i assignacions dels resultats obtinguts en aquestes.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per les remeses o els lliuraments efectuats per l'empresa, amb abonament als comptes dels grups 2, 5 i 7 que corresponguin.

b) S'ha d'abonar per les recepcions a favor de l'empresa, amb càrrec als comptes dels grups 2, 5 i 6 que corresponguin.

555. *Partides pendents d'aplicació*

Remeses de fons rebudes la causa de les quals, en principi, no sigui identificable i sempre que no corresponguin a operacions que per la seva naturalesa s'hagin d'incloure en altres subgrups. Aquestes remeses han d'estar registrades en aquest compte el temps estrictament necessari per aclarir-ne la causa.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pels cobraments que es produeixen, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b) S'ha de carregar en efectuar l'aplicació, amb abonament al compte al qual realment correspongui.

556. *Desemborsaments exigits sobre participacions en el patrimoni net*

Desemborsaments exigits i pendents de pagament corresponents a participacions en patrimoni net.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar quan s'exigeixi el desemborsament, amb càrrec a comptes dels subgrups 24, 25, 53 o 54.

b) S'ha de carregar pels desemborsaments que es facin, amb abonament a comptes del subgrup 57.

557. *Dividend actiu a compte*

Imports, amb caràcter de «a compte» de beneficis, la distribució dels quals l'acordi l'òrgan competent.

Ha de figurar en el patrimoni net, minorant els fons propis.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar quan s'acordi la seva distribució, amb abonament al compte 526.

b) S'ha d'abonar per l'import del seu saldo quan es prengui la decisió sobre la distribució i l'aplicació dels beneficis, amb càrrec al compte 129.

558. *Socis per desemborsaments exigits*

5580. *Socis per desemborsaments exigits sobre accions o participacions ordinàries*

Capital social escriturat, pendent de desemborsament, l'import del qual ha estat exigint als accionistes o partícips.

S'han de desglossar, amb el degut desenvolupament en comptes de cinc xifres, els desemborsaments pendents en mora.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pels desemborsaments exigits, amb abonament al compte 1030.

b) S'ha d'abonar en la mesura que dits desemborsaments es vagin efectuant, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

5585. *Socis per desemborsaments exigits sobre accions o participacions considerades passius financers*

Import corresponent a les accions o participacions considerades passius financers, emeses i subscrietes, pendents de desemborsament, l'import de les quals ha estat exigint als subscriptors.

S'han de desglossar, amb el degut desenvolupament en comptes de cinc xifres, els desemborsaments pendents en mora.

Ha de figurar en el passiu no corrent del balanç, amb signe negatiu, minorant l'epígraf «Deutes a llarg termini amb característiques especials».

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pels desemborsaments exigits, amb abonament al compte 153.

b) S'ha d'abonar en la mesura que els esmentats desemborsaments es vagin efectuant, amb càrrec als comptes del subgrup 57.

559. *Derivats financers a curt termini*

Import corresponent a les operacions amb derivats financers amb un termini de liquidació que no sigui superior a un any. En particular, s'han de recollir en aquest compte les primes pagades o cobrades en operacions amb opcions, així com, amb caràcter general, les variacions en el valor raonable dels instruments financers derivats amb els quals operi l'empresa: opcions, futurs, permutes financeres, compravenda a termini de moneda estrangera, etc. També s'inclouen els derivats implícits d'instruments financers híbrids adquirits, emesos o assumits, que compleixin els criteris per a la seva inclusió en aquest compte, i es crea, en cas que sigui necessari, comptes de quatre xifres o més que identifiquin que es tracta d'un derivat implícit.

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

5590. *Actius per derivats financers a curt termini, cartera de negociació*

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

a) S'ha de carregar:

a₁) Per les quantitats satisfetes en el moment de la contractació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Pels guanys que es generin en l'exercici, amb abonament al compte 7630.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per les pèrdues que es generin en l'exercici fins al límit de l'import pel qual figuri registrat el derivat en l'actiu en l'exercici anterior, amb càrrec al compte 6630.

b₂) Per l'import rebut en el moment de la liquidació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

5593. *Actius per derivats financers a curt termini, instruments de cobertura*

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

a) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes en el moment de la contractació, amb abonament, generalment a comptes del subgrup 57.

b) Quan el derivat s'utilitzi com a instrument de cobertura, en una cobertura de valor raonable:

b₁) S'ha de carregar pels guanys que es generin en l'exercici en aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, amb abonament a un compte que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en la mateixa partida en què s'inclouin les pèrdues que es generin en les partides cobertes en valorar el risc cobert pel seu valor raonable.

b₂) S'ha d'abonar:

i) Per les pèrdues que es generin en l'exercici en aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, fins al límit de l'import pel qual figuri registrat el derivat en l'actiu en l'exercici anterior, amb càrrec a un compte que s'ha d'imputar en el compte de pèrdues i guanys en la mateixa partida en què s'inclouin els guanys que es generin en les partides cobertes en valorar el risc cobert pel seu valor raonable.

ii) En el moment en què s'adquireixi l'actiu o s'assumeixi el passiu coberts, amb càrrec als comptes en què es comptabilitzin els esmentats elements patrimonials.

c) Quan el derivat s'utilitzi com a instrument de cobertura, en altres operacions de cobertura, per la part eficaç, s'ha de carregar o s'ha d'abonar, pel guany o la pèrdua que es generin en l'exercici en aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, amb abonament o càrrec, als comptes del subgrup 91 i 81, respectivament, i per la part ineficaç, als comptes 7633 i 6633.

d) S'ha d'abonar per l'import rebut en el moment de la liquidació, amb càrrec generalment a comptes del subgrup 57.

5595. *Passius per derivats financers a curt termini, cartera de negociació*

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per l'import rebut en el moment de la contractació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

a₂) Per les pèrdues que es generin en l'exercici, amb càrrec al compte 6630.

b) S'ha de carregar:

b₁) Pels guanys que es generin en l'exercici fins al límit de l'import pel qual figuri registrat el derivat en el passiu en l'exercici anterior, amb abonament al compte 7630.

b₂) Per les quantitats satisfetes en el moment de la liquidació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

5598. *Passius per derivats financers a curt termini, instruments de cobertura*

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

a) S'ha d'abonar per l'import rebut en el moment de la contractació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

b) Quan el derivat s'utilitzi com a instrument de cobertura, en una cobertura de valor raonable:

b₁) S'ha de carregar:

i) Pels guanys que es generin en l'exercici en aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, fins al límit de l'import pel qual figuri registrat el derivat en el passiu en l'exercici anterior, amb abonament a un compte que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en la mateixa partida en què s'inclouen les pèrdues que

es generin en les partides cobertes en valorar el risc cobert pel seu valor raonable.

ii) En el moment en què s'adquireixi l'actiu o s'assumeixi el passiu coberts, amb abonament als comptes en què es comptabilitzin els esmentats elements patrimonials.

b₂) S'ha d'abonar per les pèrdues que es generin en l'exercici en aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, amb càrrec a un compte que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en la mateixa partida en què s'inclouin els guanys que es generin en les partides cobertes en valorar el risc cobert pel seu valor raonable.

c) Quan el derivat s'utilitzi com a instrument de cobertura, en altres operacions de cobertura, per la part eficaç, s'ha de carregar o s'ha d'abonar, pel guany o la pèrdua que es generin en l'exercici en aplicar les regles que regeixen la comptabilitat de cobertures, amb abonament o càrrec, als comptes del subgrup 91 i 81, respectivament, i per la part ineficaç, als comptes 7633 i 6633.

d) S'ha de carregar per les quantitats satisfetes en el moment de la liquidació, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

56. FIANCES I DIPÒSITS REBUTS I CONSTITUÏTS A 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. Interessos pagats per endavant

568. Interessos cobrats per endavant

569. Garanties financeres a curt termini

La part de les fiances i dipòsits, rebuts o constituïts i garanties financeres concedides a llarg termini que tingui venciment a curt termini ha de figurar en el passiu o en l'actiu corrent del balanç; a aquests efectes s'ha de traspassar a aquest subgrup l'import que representin les fiances, els dipòsits i les garanties financeres a llarg termini amb venciment a curt termini dels comptes corresponents dels subgrups 18 i 26.

560. *Fiances rebudes a curt termini*

Efectiu rebut com a garantia del compliment d'una obligació, a un termini no superior a un any.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar a la constitució, per l'efectiu rebut, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b) S'ha de carregar:

b₁) En la cancel·lació, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b₂) Per incompliment de l'obligació fiançada que determini pèrdues en la fiança, amb abonament al compte 759.

561. *Dipòsits rebuts a curt termini*

Efectiu rebut en concepte de dipòsit irregular, a un termini no superior a un any.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar en la constitució, per l'efectiu rebut, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b) S'ha de carregar en la cancel·lació, amb abonament a comptes del subgrup 57.

565. *Fiances constituïdes a curt termini*

Efectiu lliurat com a garantia del compliment d'una obligació, a un termini no superior a un any.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar a la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar:

b₁) A la cancel·lació, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

b₂) Per incompliment de l'obligació fiançada que determini pèrdues en la fiança, amb càrrec al compte 659.

566. *Dipòsits constituïts a curt termini*

Efectiu lliurat en concepte de dipòsit irregular, a termini no superior a un any.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar en la constitució, per l'efectiu lliurat, amb abonament a comptes del subgrup 57.

b) S'ha d'abonar en la cancel·lació, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

567. *Interessos pagats per endavant*

Interessos pagats per l'empresa que corresponen a exercicis següents.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament als comptes del subgrup 66 que hagin registrat els interessos comptabilitzats.

b) S'ha d'abonar, al principi de l'exercici següent, amb càrrec a comptes del subgrup 66.

568. *Interessos cobrats per endavant*

Interessos cobrats per l'empresa que corresponen a exercicis següents.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec als comptes del subgrup 76 que hagin registrat els interessos comptabilitzats.

b) S'ha de carregar, al principi de l'exercici següent, amb abonament a comptes del subgrup 76.

569. *Garanties financeres a curt termini*

Garanties financeres concedides per l'empresa a un termini no superior a un any. En particular, avals atorgats, sempre que no sigui procedent el seu registre en el compte 529.

Ha de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En la constitució, per l'efectiu rebut, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'augment de l'obligació, amb càrrec al compte 669.

b) S'ha de carregar:

b₁) Per la disminució de l'obligació i pels ingressos meritats, amb abonament al compte 769.

b₂) En la cancel·lació, amb abonament a comptes del subgrup 57.

57. TRESORERIA

570. Caixa, euros

571. Caixa, moneda estrangera

572. Bancs i institucions de crèdit c/c vista, euros

573. Bancs i institucions de crèdit c/c vista, moneda estrangera

574. Bancs i institucions de crèdit, comptes d'estalvi, euros

575. Bancs i institucions de crèdit, comptes d'estalvi, moneda estrangera

576. Inversions a curt termini de gran liquiditat

570/571. *Caixa...*

Disponibilitats de mitjans líquids en caixa.

Han de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

S'han de carregar a l'entrada dels mitjans líquids i s'han d'abonar a la seva sortida, amb abonament i càrrec als comptes que han de servir de contrapartida, segons la naturalesa de l'operació que provoca el cobrament o el pagament.

572/573/574/575. *Bancs i institucions de crèdit...*

Saldo a favor de l'empresa, en comptes corrents a la vista i d'estalvi de disponibilitat immediata en bancs i institucions de crèdit, entenen així caixes d'estalvis, caixes rurals i cooperatives de crèdit per als saldos situats a Espanya i entitats anàlogues si es tracta de saldos situats a l'estranger.

S'han d'excloure de comptabilitzar en aquest subgrup els saldos en els bancs i les institucions esmentades quan no tinguin una disponibilitat immediata, així com els saldos de disposició immediata si no estan en poder de bancs o de les institucions referides. També s'han d'excloure els descoberts bancaris que en tot cas han de figurar en el passiu corrent del balanç.

Han de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

a) S'han de carregar pels lliuraments d'efectiu i per les transferències, amb abonament al compte que ha de servir de contrapartida, segons sigui la naturalesa de l'operació que provoca el cobrament.

b) S'han d'abonar per la disposició, total o parcial, del saldo, amb càrrec al compte que ha de servir de contrapartida, segons quina sigui la naturalesa de l'operació que provoca el pagament.

576. *Inversions a curt termini de gran liquiditat*

Inversions financeres convertibles en efectiu, amb un venciment no superior a tres mesos des de la data d'adquisició, que no tinguin riscos significatius de canvi de valor i que formin part de la política de gestió normal de la tresoreria de l'empresa.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

S'ha de carregar a l'entrada de les inversions financeres i s'ha d'abonar a la seva sortida, amb abonament i càrrec als comptes que han de servir de contrapartida.

58. ACTIUS NO CORRENTS MANTINGUTS PER A LA VENDA I ACTIUS I PASSIUS ASSOCIATS

580. Immobilitzat

581. Inversions amb persones i entitats vinculades

582. Inversions financeres

583. Existències, deutors comercials i altres comptes a cobrar

584. Altres actius

585. Provisions

586. Deutes amb característiques especials

587. Deutes amb persones i entitats vinculades

588. Creditors comercials i altres comptes a pagar

589. Altres passius

Actius no corrents amb caràcter individual, així com altres actius i passius no corrents o corrents inclosos en un grup alienable d'elements, la recuperació dels quals s'espera realitzar fonamentalment a través de la seva venda, en lloc de pel seu ús continuat, inclosos els que formin part d'una operació interrompuda que s'hagi classificat com a mantinguda per a la venda.

580/584

Aquests comptes han de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment, generalment, és el següent:

a) S'han de carregar:

a₁) En el moment en què es compleixin les condicions per a la seva classificació, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració contingudes a la segona part d'aquest text, amb abonament als respectius comptes de l'actiu corrent i no corrent.

a₂) En el cas d'actius financers que, als efectes de la seva valoració, estiguin classificats en la categoria d'«Actius financers mantinguts per negociar» o en la d'«Altres actius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys», per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament al compte 763.

a₃) En el cas d'actius financers que, als efectes de la seva valoració, estiguin classificats en la categoria d'«Actius financers disponibles per a la venda», per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament al compte 960, llevat de la part corresponent a diferències de canvi en partides monetàries que s'ha de registrar amb abonament al compte 768.

a₄) Si s'escau, per l'ingrés financer meritat, amb abonament al compte que correspongui del subgrup 76.

b) S'han d'abonar:

b₁) En el moment en què es produeixi l'alienació o la disposició per una altra via de l'actiu no corrent o grup alienable d'elements, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte del subgrup 67 que correspongui a la naturalesa de l'actiu.

b₂) En el cas d'actius financers que, als efectes de la seva valoració, estiguin classificats en la categoria d'«Actius financers mantinguts per negociar» o en la d'«Altres actius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys», per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec al compte 663.

b₃) En el cas d'actius financers que, als efectes de la seva valoració, estiguin classificats en la categoria d'«Actius financers disponibles per a la venda», per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec al compte 860, llevat de la part corresponent a diferències de canvi en partides monetàries que s'ha de registrar amb càrrec al compte 668.

b₄) Si l'actiu no corrent o grup alienable d'elements deixa de complir els requisits per a la seva classificació com a mantingut per a la venda d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració que conté la segona part d'aquest text, amb càrrec als respectius comptes de l'actiu corrent i no corrent.

585/589

Aquests comptes han de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment, generalment, és el següent:

b) S'han d'abonar:

a₁) En el moment en què es compleixin les condicions per a la seva classificació, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració que conté la segona part d'aquest text, amb càrrec als respectius comptes del passiu corrent i no corrent.

a₂) En el cas de passius financers que, als efectes de la seva valoració, estiguin classificats en la categoria de «Passius financers mantinguts per negociar» o en la d'«Altres passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys», per les variacions en el seu valor raonable, amb càrrec al compte 663.

a₃) Si s'escau, per la despesa financera meritada, amb càrrec al compte que correspongui del subgrup 66.

b) S'han de carregar:

b₁) En el moment en què es produeixi l'alienació o la disposició per una altra via del grup alienable d'elements.

b₂) En el cas de passius financers que, als efectes de la seva valoració, estiguin classificats en la categoria de «Passius financers mantinguts per negociar» o en la d'«Altres passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys», per les variacions en el seu valor raonable, amb abonament al compte 763.

b₃) Si el grup alienable d'elements deixa de complir els requisits per a la seva classificació com a mantingut per a la venda d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració que conté la segona part d'aquest text, amb abonament als respectius comptes del passiu corrent i no corrent.

59. DETERIORAMENT DEL VALOR D'INVERSIONS FINANCERES A CURT TERMINI I D'ACTIUS NO CORRENTS MANTINGUTS PER A LA VENDA

593. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en parts vinculades

5933. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en empreses del grup

5934. Deteriorament de valor de participacions a curt termini en empreses associades

594. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini de parts vinculades

5943. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'empreses del grup

5944. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'empreses associades

5945. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini d'altres parts vinculades

595. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a parts vinculades

5953. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a empreses del grup

5954. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a empreses associades

5955. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini a altres parts vinculades

597. Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini

598. Deteriorament de valor de crèdits a curt termini

599. Deteriorament de valor d'actius no corrents mantinguts per a la venda

Expressió comptable de correccions de valor motivades per pèrdues per deteriorament dels actius inclosos en el grup 5.

En el supòsit de posteriors recuperacions de valor, d'acord amb el que sobre això disposen les corresponents normes de registre i valoració, les pèrdues per deteriorament reconegudes s'han de reduir fins a la seva total recuperació, quan així sigui procedent d'acord amb el que disposen les esmentades normes.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu corrent del balanç minorant la partida en què figuri el corresponent element patrimonial.

593. *Deteriorament de valor de participacions a curt termini en parts vinculades*

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspongui a les inversions a curt termini en parts vinculades.

5933/5934

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import del deteriorament estimat, que s'hagi d'imputar al compte de pèrdues i guanys d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, amb càrrec al compte 698.

b) S'han de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 798.

b₂) Quan s'alienin els valors o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 53.

594. *Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini de parts vinculades*

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspongui a les inversions a curt termini en valors representatius de deute emesos per persones o entitats que tinguin la qualificació de parts vinculades.

5943/5944/5945

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 698.

b) S'han de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 798.

b₂) Quan s'alienin els valors o es donin de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 53.

595. *Deteriorament del valor de crèdits a curt termini a parts vinculades*

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor corresponents a crèdits a curt termini, concedits a parts vinculades.

5953/5954/5955

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 699.

b) S'han de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 799.

b₂) Per la part de crèdit que sigui incobrable, amb abonament a comptes del subgrup 53.

597. *Deteriorament de valor de valors representatius de deute a curt termini*

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspon a les inversions a curt termini en valors representatius de deute emesos per persones o entitats que no tinguin la qualificació de parts vinculades.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 594.

598. *Deteriorament de valor de crèdits a curt termini*

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor en crèdits del subgrup 54.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per a compte 595.

599. *Deteriorament de valor d'actius no corrents mantinguts per a la venda*

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor en actius no corrents mantinguts per a la venda o en actius que formin part d'un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte que correspongui del subgrup 69.

b) S'ha de carregar:

b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte que correspongui del subgrup 79.

b₂) Quan s'alieni l'actiu o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 58.

GRUP 6

COMPRES I DESPESES

Aprovisionaments de mercaderies i altres béns adquirits per l'empresa per revendre'ls, bé sigui sense alterar la seva forma i substància, o amb el sotmetiment previ a processos industrials d'adaptació, transformació o construcció. Comprèn també totes les despeses de l'exercici, incloses les adquisicions de serveis i de materials consumibles, la variació d'existències adquirides i altres despeses i pèrdues de l'exercici.

En general, tots els comptes del grup 6 s'abonen, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 129; per això, en exposar els moviments dels successius comptes del grup només s'ha de fer referència al 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

606. Descomptes sobre compres per pagament immediat

607. Treballs realitzats per altres empreses

608. Devolucions de compres i operacions similars

609. Ràpels per compres

Els comptes del subgrup 60 s'han d'adaptar per les empreses a les característiques de les operacions que realitzen, amb la denominació específica que a aquestes correspongui.

600/601/602/607. *Compres de...*

Aprovisionament de l'empresa de béns inclosos en els subgrups 30, 31 i 32.

Comprèn també els treballs que, formant part del procés de producció pròpia, s'encarreguin a altres empreses.

Aquests comptes s'han de carregar per l'import de les compres, en la recepció de les remeses dels proveïdors o en la seva posada en camí si les mercaderies i béns es transporten per compte de l'empresa, amb abonament a comptes del subgrup 40 o 57.

En particular, el compte 607 s'ha de carregar a la recepció dels treballs encarregats a altres empreses.

606. *Descomptes sobre compres per pagament immediat*

Descomptes i assimilats que li concedeixin a l'empresa els seus proveïdors, per pagament immediat, no inclosos en factura.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pels descomptes i assimilats concedits, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 40.

b) S'ha de carregar pel saldo en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

608. *Devolucions de compres i operacions similars*

Remeses retornades a proveïdors, normalment per incompliment de les condicions de la comanda. En aquest compte s'han de comptabilitzar també els descomptes i similars originats per la mateixa causa, que siguin posteriors a la recepció de la factura.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import de les compres que es retornin i, si s'escau, pels descomptes i similars obtinguts, amb càrrec a comptes del subgrup 40 o 57.

b) S'ha de carregar pel saldo en el tancament d'exercici, amb abonament al compte 129.

609. *Ràpels per compres*

Descomptes i similars que es basin en haver assolit un determinat volum de comandes.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pels ràpels que corresponguin a l'empresa, concedits pels proveïdors, amb càrrec a comptes del subgrup 40 o 57.

b) S'ha de carregar pel saldo en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

61. VARIACIÓ D'EXISTÈNCIES

610. Variació d'existències de mercaderies

611. Variació d'existències de primeres matèries

612. Variació d'existències d'altres aprovisionaments

610/611/612. *Variació d'existències de...*

Comptes destinats a registrar, en el tancament d'exercici, les variacions entre les existències finals i les inicials, corresponents als subgrups 30, 31 i 32 (mercaderies, primeres matèries i altres aprovisionaments).

El seu moviment és el següent:

S'han de carregar per l'import de les existències inicials i s'han d'abonar pel de les existències finals, amb abonament i càrrec, respectivament, a comptes dels subgrups 30, 31 i 32. El saldo que resulti en aquests comptes s'ha de carregar o s'ha d'abonar, segons els casos, al compte 129.

62. SERVEIS EXTERIORS

620. Despeses en recerca i desenvolupament de l'exercici

621. Arrendaments i cànon

622. Reparacions i conservació

623. Serveis de professionals independents

624. Transports

625. Primes d'assegurances

626. Serveis bancaris i similars

627. Publicitat, propaganda i relacions públiques

628. Subministraments

629. Altres serveis

Serveis de naturalesa diversa adquirits per l'empresa, no inclosos en el subgrup 60 o que no formen part del preu d'adquisició de l'immobilitzat o de les inversions financeres a curt termini.

Els càrrecs en els comptes 620/629 s'han de fer normalment amb abonament al compte 410, a comptes del subgrup 57, a provisions del subgrup 14 o del compte 529 o, si s'escau, al compte 475.

620. *Despeses en recerca i desenvolupament de l'exercici*

Despeses de recerca i desenvolupament per serveis encarregats a altres empreses.

621. *Arrendaments i cànon*

Arrendaments

Els meritats pel lloguer o l'arrendament operatiu de béns mobles i immobles en ús o a disposició de l'empresa.

Cànon

Quantitats fixes o variables que se satisfan pel dret a l'ús o a la concessió d'ús de les diferents manifestacions de la propietat industrial.

622. *Reparacions i conservació*

Els de sosteniment dels béns compresos en el grup 2.

623. *Serveis de professionals independents*

Import que se satisfà als professionals pels serveis prestats a l'empresa. Comprèn els honoraris d'economistes, advocats, auditors, notaris, etc., així com les comissions d'agents mediadors independents.

624. *Transports*

Transports a càrrec de l'empresa realitzats per tercers, quan no escaigui incloure'ls en el preu d'adquisició de l'immobilitzat o de les existències. En aquest compte s'han de registrar, entre d'altres, els transports de vendes.

625. *Primes d'assegurances*

Quantitats satisfetes en concepte de primes d'assegurances, excepte les que es refereixen al personal de l'empresa i les de naturalesa financera.

626. Serveis bancaris i similars

Quantitats satisfetes en concepte de serveis bancaris i similars, que no tinguin la consideració de despeses financeres.

627. Publicitat, propaganda i relacions públiques

Import de les despeses satisfetes pels conceptes que indica la denominació d'aquest compte.

628. Subministraments

Electricitat i qualsevol altre proveïment que no tingui la qualitat d'emmagatzemable.

629. Altres serveis

Els no compresos en els comptes anteriors.

En aquest compte s'han de comptabilitzar, entre d'altres, les despeses de viatge del personal de l'empresa, incloses les de transport, i les despeses d'oficina no incloses en altres comptes.

63. TRIBUTS**630. Impost sobre beneficis**

6300. Impost corrent

6301. Impost diferit

631. Altres tributs**633. Ajustos negatius en la imposició sobre beneficis****634. Ajustos negatius en la imposició indirecta**

6341. Ajustos negatius en IVA d'actiu corrent

6342. Ajustos negatius en IVA d'inversions

636. Devolució d'impostos**638. Ajustos positius en la imposició sobre beneficis****639. Ajustos positius en la imposició indirecta**

6391. Ajustos positius en IVA d'actiu corrent

6392. Ajustos positius en IVA d'inversions

630. Impost sobre beneficis

Import de l'impost sobre beneficis meritat en l'exercici, llevat de l'originat amb motiu d'una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net, o a causa d'una combinació de negocis.

Amb caràcter general, el contingut i el moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

6300. Impost corrent**a) S'ha de carregar:**

a₁) Per la quota a ingressar, amb abonament al compte 4752.

a₂) Per les retencions suportades i els ingressos a compte de l'impost realitzats, fins a l'import de la quota líquida del període, amb abonament al compte 473.

b) S'ha d'abonar, per la quota d'exercicis anteriors que recupera l'empresa com a conseqüència de les liquidacions fiscals de l'impost o dels impostos sobre el benefici, amb càrrec al compte 4709.

c) S'ha d'abonar o carregar, amb càrrec o abonament al compte 129.

6301. Impost diferit**a) S'ha de carregar:**

a₁) Per l'import dels passius per diferències temporànies imposables originats en l'exercici, amb abonament al compte 479.

a₂) Per l'aplicació dels actius per diferències temporànies deduïbles d'exercicis anteriors, amb abonament al compte 4740.

a₃) Per l'aplicació del crèdit impositiu com a conseqüència de la compensació en l'exercici de bases imposables negatives d'exercicis anteriors, amb abonament al compte 4745.

a₄) Per l'import de l'efecte impositiu de les diferències permanents a imputar en diversos exercicis, amb abonament al compte 834.

a₅) Per l'import de l'efecte impositiu corresponent a les deduccions i bonificacions a imputar en diversos exercicis, amb abonament al compte 835.

a₆) Per l'aplicació fiscal de les deduccions o bonificacions d'exercicis anteriors, amb abonament al compte 4742.

a₇) Per l'import de l'efecte impositiu derivat de la transferència a resultats d'ingressos imputats directament al patrimoni net que hagin ocasionat el corresponent impost corrent en exercicis previs, amb abonament al compte 8301.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'import dels actius per diferències temporànies deduïbles originats en l'exercici, amb càrrec al compte 4740.

b₂) Pel crèdit impositiu generat en l'exercici com a conseqüència de l'existència de base imposable negativa a compensar, amb càrrec al compte 4745.

b₃) Per la cancel·lació de passius per diferències temporànies imposables d'exercicis anteriors, amb càrrec al compte 479.

b₄) Per les diferències permanents periodificades que s'imputen a l'exercici, amb càrrec al compte 836.

b₅) Per les deduccions i bonificacions periodificades que s'imputen a l'exercici, amb càrrec al compte 837.

b₆) Pels actius per deduccions i altres avantatges fiscals no utilitzats, pendents d'aplicar fiscalment, amb càrrec al compte 4742.

b₇) Per l'import de l'efecte impositiu derivat de la transferència a resultats de despeses imputades directament al patrimoni net que hagin ocasionat el corresponent impost corrent en exercicis previs, amb càrrec al compte 8301.

c) S'ha d'abonar o carregar, amb càrrec o abonament en el compte 129.

631. Altres tributs

Import dels tributs dels quals l'empresa sigui contribuent i no tinguin assentament específic en altres comptes d'aquest subgrup o en el compte 477.

S'exceptuen igualment els tributs que hagin de ser carregats en altres comptes d'acord amb les definicions d'aquests, com succeeix, entre d'altres, amb els comptabilitzats en els comptes 600/602 i en el subgrup 62.

Aquest compte s'ha de carregar quan els tributs siguin exigibles, amb abonament a comptes dels subgrups 47 i 57. Igualment s'ha de carregar per l'import de la provisió dotada en l'exercici amb abonament als comptes 141 i 5291.

633. Ajustos negatius en la imposició sobre beneficis

Disminució, coneguda en l'exercici, dels actius per impost diferit o augment, igualment conegut en l'exercici, dels passius per impost diferit, respecte dels actius i passius per impost diferit anteriorment generats, llevat que els saldos esmentats s'hagin originat com a conseqüència d'una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net.

S'ha de carregar:

a₁) Per l'import més baix de l'actiu per diferències temporànies deduïbles, amb abonament al compte 4740.

a₂) Per l'import més baix del crèdit impositiu per pèrdues a compensar, amb abonament al compte 4745.

a₃) Per l'import més baix de l'actiu per deduccions i bonificacions pendents d'aplicar, amb abonament al compte 4742.

a₄) Per l'import més gran del passiu per diferències temporànies imposables, amb abonament al compte 479.

634. *Ajustos negativos en la imposició indirecta*

Augment de les despeses per impostos indirectes, que es produeix com a conseqüència de regularitzacions i canvis en la situació tributària de l'empresa.

6341/6342. *Ajustos negativos en IVA...*

Import de les diferències negatives que resultin, en l'IVA suportat deduïble corresponent a operacions de béns o serveis de l'actiu corrent o de béns d'inversió, en practicar-se les regularitzacions anuals derivades de l'aplicació de la regla de prorata.

Aquests comptes s'han de carregar per l'import de la regularització anual, amb abonament al compte 472.

636. *Devolució d'impostos*

Import dels reintegraments d'impostos exigibles per l'empresa com a conseqüència de pagaments indegudament realitzats, exclosos els que hagin estat carregats en comptes del grup 2.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar quan siguin exigibles les devolucions, amb càrrec al compte 4709.

b) S'ha de carregar pel saldo en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

638. *Ajustos positivos en la imposició sobre beneficis*

Augment, conegut en l'exercici, dels actius per impost diferit o disminució, igualment coneguda en l'exercici, dels passius per impost diferit, respecte dels actius i passius per impost diferit anteriorment generats, llevat que els saldos esmentats s'hagin originat com a conseqüència d'una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per l'import més gran de l'actiu per diferències temporànies deduïbles, amb càrrec al compte 4740.

a₂) Per l'import més gran del crèdit impositiu per pèrdues a compensar, amb càrrec al compte 4745.

a₃) Per l'import més gran de l'actiu per deduccions i bonificacions pendents d'aplicar, amb càrrec al compte 4742.

a₄) Per l'import més petit del passiu per diferències temporànies imposables, amb càrrec al compte 479.

b) S'ha de carregar pel saldo en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

639. *Ajustos positivos en la imposició indirecta*

Disminució de les despeses per impostos indirectes, que es produeix com a conseqüència de regularitzacions i canvis en la situació tributària de l'empresa.

6391/6392. *Ajustos positivos en IVA...*

Import de les diferències positives que resultin, en l'IVA suportat deduïble corresponent a operacions de béns o serveis de l'actiu corrent o de béns d'inversió, en practicar-se les regularitzacions anuals derivades de l'aplicació de la regla de prorata.

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar per l'import de la regularització anual, amb càrrec al compte 472.

b) S'han de carregar pel saldo en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

64. DESPESES DE PERSONAL

640. *Sous i salaris*

641. *Indemnitzacions*

642. *Seguretat Social a càrrec de l'empresa*

643. *Retribucions a llarg termini mitjançant sistemes d'aportació definida*

644. *Retribucions a llarg termini mitjançant sistemes de prestació definida*

6440. *Contribucions anuals*

6442. *Altres costos*

645. *Retribucions al personal mitjançant instruments de patrimoni*

6450. *Retribucions al personal liquidades amb instruments de patrimoni*

6457. *Retribucions al personal liquidades en efectiu basat en instruments de patrimoni*

649. *Altres despeses socials*

Retribucions al personal, sigui quina sigui la forma o el concepte pel qual se satisfan; quotes de la Seguretat Social a càrrec de l'empresa i altres despeses de caràcter social.

640. *Sous i salaris*

Remuneracions, fixes i eventuais, al personal de l'empresa.

S'ha de carregar per l'import íntegre de les remuneracions meritades:

a₁) Pel pagament en efectiu, amb abonament a comptes del subgrup 57.

a₂) Per les meritades i no pagades, amb abonament al compte 465.

a₃) Per compensació de deutes pendents, amb abonament als comptes 254, 460 i 544 segons que correspongui.

a₄) Per les retencions de tributs i quotes de la Seguretat Social a càrrec del personal, amb abonament a comptes del subgrup 47.

641. *Indemnitzacions*

Quantitats que es lliuren al personal de l'empresa per rescabalar-lo d'un dany o perjudici. S'inclouen específicament en aquest compte les indemnitzacions per acomiadament i jubilacions anticipades.

S'ha de carregar per l'import de les indemnitzacions, amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 14, 46, 47 o 57.

642. *Seguretat Social a càrrec de l'empresa*

Quotes de l'empresa a favor dels organismes de la Seguretat Social per les diverses prestacions que aquests realitzen.

S'ha de carregar per les quotes meritades, amb abonament al compte 476.

643. *Retribucions a llarg termini mitjançant sistemes d'aportació definida*

Import de les aportacions meritades per remuneracions a llarg termini al personal de l'empresa, com ara pensions o altres prestacions per jubilació, que s'articulin a través d'un sistema d'aportació definida.

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'import de les contribucions anuals a plans de pensions o altres institucions similars externes a l'empresa satisfetes en efectiu, amb abonament a comptes del subgrup 57.

a₂) Per l'import de les primes meritades i no pagades, amb abonament al compte 466.

644. *Retribucions a llarg termini mitjançant sistemes de prestació definida*

Import de les aportacions meritades per remuneracions a llarg termini al personal de l'empresa, com ara pensions o altres prestacions per jubilació, que s'articulin a través d'un sistema de prestació definida.

6440. *Contribucions anuals*

Import de la contribució anual al sistema de prestació definida.

S'ha de carregar per l'import del cost del servei de l'exercici corrent relacionat amb plans de pensions o altres institucions similars externes a l'empresa, satisfetes en efectiu, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57 o al compte 140.

6442. *Altres costos*

Import dels costos imputats al compte de pèrdues i guanys per serveis passats sorgits per l'establiment d'un pla de retribucions a llarg termini de prestació definida o per una millora de les condicions d'aquest.

S'ha de carregar per l'import que escaigui d'acord amb el que estableix la norma de registre i valoració aplicable a aquests plans de retribucions a llarg termini, amb abonament al compte 140.

645. *Retribucions al personal mitjançant instruments de patrimoni*

Imports liquidats per l'empresa amb instruments de patrimoni o amb imports en efectiu basats en el valor d'instruments de patrimoni a canvi dels serveis prestats pels empleats.

El moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

6450/6457

a) S'han de carregar:

a₁) Per l'import de les retribucions meritades satisfetes amb instruments de patrimoni de l'empresa mateixa, amb abonament a comptes dels subgrups 10 i 11.

a₂) Per l'import de les retribucions meritades a satisfer en efectiu, amb abonament al compte 147.

649. *Altres despeses socials*

Despeses de naturalesa social realitzades en compliment d'una disposició legal o voluntàriament per l'empresa.

S'esmenten, a títol indicatiu, les subvencions a econòmats i menjadors; sosteniment d'escoles i institucions de formació professional; beques per a estudi; primes per contractes d'assegurances sobre la vida, accidents, malaltia, etc., excepte les quotes de la Seguretat Social.

S'ha de carregar per l'import de les despeses, amb abonament a comptes dels grups 5 o 7, segons es paguin en efectiu o en mercaderies o altres productes.

65. ALTRES DESPESES DE GESTIÓ

650. Pèrdues de crèdits comercials incobrables

651. Resultats d'operacions en comú

6510. Benefici transferit (gestor)

6511. Pèrdua suportada (particip o associat no gestor)

659. Altres pèrdues en gestió corrent

Despeses de gestió no compreses en altres subgrups.

650. *Pèrdues de crèdits comercials incobrables*

Pèrdues per deteriorament en insolvències fermes de clients i deutors del grup 4.

S'ha de carregar per l'import de les insolvències fermes, amb abonament a comptes dels subgrups 43 i 44.

651. *Resultats d'operacions en comú*

6510. *Benefici transferit*

Benefici que correspon als particips no gestors en les operacions regulades pels articles 239 a 243 del Codi de comerç i en altres operacions en comú d'anàlogues característiques.

En el compte 6510 l'empresa gestora ha de comptabilitzar l'esmentat benefici, una vegada emplenats els requisits de l'esmentat article 243, o els que siguin procedents segons la legislació aplicable per a altres operacions en comú.

El compte 6510 s'ha de carregar pel benefici que s'hagi d'atribuir als particips no gestors, amb abonament al compte 419, 449 o a comptes del subgrup 57.

6511. *Pèrdua suportada*

Pèrdua que correspon a l'empresa com a particip no gestor de les operacions acabades d'esmentar.

S'ha de carregar per l'import de la pèrdua, amb abonament al compte 419, 449 o a comptes del subgrup 57.

659. Altres pèrdues en gestió corrent

Les que tenint aquesta naturalesa, no figuren en comptes anteriors. En particular, ha de reflectir la regularització anual d'utilatge i eines.

66. DESPESES FINANCERES

660. Despeses financeres per actualització de provisions

661. Interessos d'obligacions i bons

662. Interessos de deutes

663. Pèrdues per valoració d'instruments financers pel seu valor raonable

6630. Pèrdues de cartera de negociació

6631. Pèrdues de designats per l'empresa

6632. Pèrdues de disponibles per a la venda

6633. Pèrdues d'instruments de cobertura

664. Despeses per dividendes d'accions o participacions considerades passius financers

665. Interessos per descompte d'efectes i operacions de facturatge

666. Pèrdues en participacions i valors representatius de deute

667. Pèrdues de crèdits no comercials

668. Diferències negatives de canvi

669. Altres despeses financeres

660. *Despeses financeres per actualització de provisions*

Import de la càrrega financera corresponent als ajustos de valor de les provisions en concepte d'actualització financera.

S'ha de carregar pel reconeixement de l'ajust de caràcter financer, amb abonament als corresponents comptes de provisions, inclosos en els subgrups 14 i 52.

661. *Interessos d'obligacions i bons*

Import dels interessos meritats durant l'exercici corresponents al finançament aliè instrumentat en valors representatius de deute, sigui quin sigui el termini de venciment i la manera en què estiguin instrumentats aquests interessos, inclosos amb el degut desglossament en comptes de quatre xifres o més els interessos implícits que corresponguin a la periodificació de la diferència entre l'import de reemborsament i el preu d'emissió dels valors, menys els costos associats a la transacció.

S'ha de carregar en la meritació dels interessos per l'íntegre d'aquests, amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 17, 50 o 51 i, si s'escau, al compte 475.

662. *Interessos de deutes*

Import dels interessos dels préstecs rebuts i d'altres deutes pendents d'amortitzar, sigui quina sigui la manera en què s'instrumentin aquests interessos, i fent els desglossaments en els comptes de quatre o més xifres que siguin necessaris; en particular, per registrar l'interès implícit associat a l'operació.

S'ha de carregar en la meritació dels interessos per l'íntegre d'aquests, amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 16, 17, 40, 51 o 52 i, si s'escau, al compte 475.

663. *Pèrdues per valoració d'instruments financers pel seu valor raonable*

Pèrdues originades per la valoració a valor raonable de determinats instruments financers, incloses les que es produeixen en ocasió de la seva reclassificació.

Amb caràcter general, el contingut i el moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

6630. *Pèrdues de cartera de negociació*

Pèrdues originades per la valoració a valor raonable dels instruments financers classificats en la categoria «Actius financers mantinguts per negociar» o «Passius financers mantinguts per negociar».

S'ha de carregar per la disminució en el valor raonable dels actius financers o l'augment en el valor dels passius financers classificats en aquesta categoria, amb abonament al corresponent compte de l'element patrimonial.

6631. *Pèrdues de designats per l'empresa*

Pèrdues originades per la valoració a valor raonable dels instruments financers classificats en la categoria «Altres actius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys» o «Altres passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys».

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 6630.

6632. *Pèrdues de disponibles per a la venda*

Pèrdues originades per la baixa, alienació o cancel·lació dels instruments financers classificats en la categoria d'«Actius financers disponibles per a la venda».

S'ha de carregar en el moment en què es produeixi la baixa, alienació o cancel·lació de l'instrument financer,

pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net amb abonament al compte 902.

6633. *Pèrdues d'instruments de cobertura*

Pèrdues originades en instruments de cobertura, en les operacions de cobertura de fluxos d'efectiu quan l'empresa no esperi que la transacció prevista tingui lloc.

S'ha de carregar per la transferència al compte de pèrdues i guanys de l'import negatiu reconegut directament en el patrimoni net, amb abonament al compte 912.

664. *Despeses per dividendes d'accions o participacions considerades passius financers*

Import dels dividendes meritats durant l'exercici corresponents al finançament aliè instrumentat en accions o participacions en el capital de l'empresa que, atenent les característiques de l'emissió, s'hagin de comptabilitzar com a passiu, sigui quin sigui el termini de venciment.

S'ha de carregar per l'import dels dividendes meritats, amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 50 o 51 i, si s'escau, al compte 475.

665. *Interessos per descompte d'efectes i operacions de facturatge*

Interessos en les operacions de descompte de lletres i altres efectes, així com en operacions de facturatge en les quals l'empresa reté substancialment els riscos i beneficis dels drets de cobrament.

S'ha de carregar per l'import dels interessos, amb abonament, generalment, al compte 5208 o 5209.

666. *Pèrdues en participacions i valors representatius de deute*

Pèrdues produïdes per la baixa, alienació, o cancel·lació de valors representatius de deute i instruments de patrimoni, excloses les que s'hagin de registrar en els comptes 663 i 673.

S'ha de carregar per la pèrdua produïda, amb abonament a comptes dels subgrups 24, 25, 53 i 54.

667. *Pèrdues de crèdits no comercials*

Pèrdues produïdes per insolvències fermes de crèdits no comercials.

S'ha de carregar per la pèrdua produïda amb motiu de la insolvència ferma, amb abonament a comptes dels subgrups 24, 25, 53 i 54.

668. *Diferències negatives de canvi*

Pèrdues produïdes per modificacions del tipus de canvi en partides monetàries denominades en moneda diferent de la funcional.

S'ha de carregar:

a₁) En cada tancament, per la pèrdua de valoració de les partides monetàries vives en l'esmentada data, amb abonament als comptes representatius d'aquestes denominades en moneda diferent de la funcional.

a₂) En el moment de baixa, alienació o cancel·lació de l'element patrimonial associat a una diferència de conversió negativa, amb abonament al compte 921.

a₃) Per la transferència al compte de pèrdues i guanys de l'import negatiu reconegut directament en el patrimoni net en les operacions de cobertura en una inversió neta en un negoci a l'estranger, amb abonament al compte 913.

a₄) Quan vencin o es cancel·lin anticipadament les partides monetàries, mitjançant lliurament de l'efectiu en moneda diferent de la funcional, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

669. *Altres despeses financeres*

Despeses de naturalesa financera no recollides en altres comptes d'aquest subgrup. També ha de recollir les primes d'assegurances que cobreixen riscos de naturalesa financera; entre d'altres, les que cobreixin el risc d'insolvència de crèdits no comercials i el risc de tipus de canvi en moneda estrangera.

S'ha de carregar per l'import de les despeses merita-des, amb abonament, generalment, a comptes del sub-grup 57 o a un compte representatiu de deutes.

67. PÈRDUES PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS I DESPESES EXCEPCIONALS

670. Pèrdues procedents de l'immobilitzat intangible

671. Pèrdues procedents de l'immobilitzat material

672. Pèrdues procedents de les inversions immobiliàries

673. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini en parts vinculades

6733. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, empreses del grup

6734. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, empreses associades

6735. Pèrdues procedents de participacions a llarg termini, altres parts vinculades

675. Pèrdues per operacions amb obligacions pròpies

678. Despeses excepcionals

670/671/672. *Pèrdues procedents de l'immobilitzat...*

Pèrdues produïdes en l'alienació d'immobilitzat intangible, material o les inversions immobiliàries o per la seva baixa de l'actiu, com a conseqüència de pèrdues irreversibles dels esmentats actius.

S'han de carregar per la pèrdua produïda en l'alienació o la baixa, amb abonament als comptes del grup 2 que corresponguin o al compte 580.

673. *Pèrdues procedents de participacions a llarg termini en parts vinculades*

Pèrdues produïdes en l'alienació de participacions a llarg termini en parts vinculades o per la seva baixa de l'actiu.

6733/6734/6735

Els comptes esmentats de quatre xifres s'han de carregar per la pèrdua produïda en l'alienació o la baixa, amb abonament a comptes del subgrup 24 o al compte 581.

675. *Pèrdues per operacions amb obligacions pròpies*

Pèrdues produïdes amb motiu de l'amortització d'obligacions.

S'ha de carregar, per la pèrdua produïda en amortitzar els valors amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

678. *Despeses excepcionals*

Pèrdues i despeses de caràcter excepcional i quantia significativa que atenent la seva naturalesa no s'hagin de comptabilitzar en altres comptes del grup 6 o del grup 8.

A títol indicatiu s'assenyalen els següents: els produïts per inundacions, sancions i multes, incendis, etc.

68. DOTACIONS PER A AMORTITZACIONS

680. Amortització de l'immobilitzat intangible

681. Amortització de l'immobilitzat material

682. Amortització de les inversions immobiliàries

680/681/682. *Amortització de...*

Expressió de la depreciació sistemàtica anual efectiva soferta per l'immobilitzat intangible i material, per la seva aplicació al procés productiu, i per les inversions immobiliàries.

S'han de carregar per la dotació de l'exercici, amb abonament als comptes 280, 281 i 282.

69. PÈRDUES PER DETERIORAMENT I ALTRES DOTACIONS

690. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat intangible

691. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material

692. Pèrdues per deteriorament de les inversions immobiliàries

693. Pèrdues per deteriorament d'existències

694. Pèrdues per deteriorament de crèdits per operacions comercials

695. Dotació a la provisió per operacions comercials

6954. Dotació a la provisió per contractes onerosos

6959. Dotació a la provisió per a altres operacions comercials

696. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute a llarg termini

697. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini

698. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute a curt termini

699. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini

690/691/692. *Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat...*

Correcció valorativa per deteriorament de caràcter reversible en l'immobilitzat intangible i material i les inversions immobiliàries. Les correccions valoratives per deteriorament reconegudes en el fons de comerç no han de ser objecte de reversió.

S'han de carregar per l'import del deteriorament estimat, amb abonament al compte 204 o als comptes 290, 291 i 292, respectivament o al compte 599.

693. *Pèrdues per deteriorament d'existències*

Correcció valorativa, realitzada en el tancament de l'exercici, pel deteriorament de caràcter reversible en les existències.

S'ha de carregar per l'import del deteriorament estimat, amb abonament a comptes del subgrup 39 o al compte 599.

694. *Pèrdues per deteriorament de crèdits per operacions comercials*

Correcció valorativa, realitzada en el tancament de l'exercici, per deteriorament de caràcter reversible en els saldos de clients i deutors.

S'ha de carregar per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes 490, 493 o 599.

Quan s'utilitzi l'alternativa segona prevista en el compte 490, la definició i el moviment comptable s'han d'adaptar al que estableix l'esmentat compte.

695. Dotació en la provisió per operacions comercials

Dotació realitzada per l'empresa per al reconeixement d'obligacions presents derivades del seu tràfic comercial, sempre que no trobin reflex en altres comptes el grup 6; en particular, s'han de comptabilitzar en aquest compte les pèrdues associades a contractes onerosos i els compromisos assumits com a conseqüència del lliurament de béns o la prestació de serveis.

Amb caràcter general, el contingut i el moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

6954. Dotació en la provisió per contractes onerosos

S'ha de carregar per la pèrdua estimada, amb abonament al compte 4994.

6959. Dotació en la provisió per a altres operacions comercials

Dotació, realitzada en el tancament de l'exercici, per a riscos derivats de devolucions de vendes, garanties de reparació, revisions i altres operacions comercials.

S'ha de carregar per l'import de l'obligació estimada, amb abonament al compte 4999.

696. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute a llarg termini

Correcció valorativa per deteriorament del valor en inversions dels subgrups 24 i 25 o, si s'escau, del subgrup 58.

S'ha de carregar per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes 2405, 250, 293, 294, 297, 599 o a comptes del grup 9.

697. Pèrdues per deteriorament de crèdits a llarg termini

Correcció valorativa per deteriorament del valor en crèdits dels subgrups 24 i 25 o, si s'escau, del subgrup 58.

S'ha de carregar per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes 295, 298 o 599.

698. Pèrdues per deteriorament de participacions i valors representatius de deute a curt termini

Correcció valorativa per deteriorament del valor en inversions dels subgrups 53 i 54 o, si s'escau, del subgrup 58.

S'ha de carregar per l'import de la depreciació estimada, amb abonament als comptes 593, 594, 597, 599 o a comptes del grup 9.

699. Pèrdues per deteriorament de crèdits a curt termini

Correcció valorativa per deteriorament del valor en crèdits dels subgrups 53 i 54 o, si s'escau, del subgrup 58.

S'ha de carregar per l'import del deteriorament estimat, amb abonament als comptes 595, 598 o 599.

GRUP 7

VENDES I INGRESSOS

Alienació de béns i prestació de serveis que són objecte del tràfic de l'empresa; comprèn també altres ingressos, variació d'existències i beneficis de l'exercici.

En general, tots els comptes del grup 7 es carreguen en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129; per això, en exposar el joc de les successives del grup, només s'ha de fer referència a l'abonament. En les excepcions s'han d'esmentar els motius de càrrec i comptes de contrapartida.

70. VENDES DE MERCADERIES, DE PRODUCCIÓ PRÒPIA, DE SERVEIS, ETC.

700. Vendes de mercaderies

701. Vendes de productes acabats

702. Vendes de productes semiacabats

703. Vendes de subproductes i residus

704. Vendes d'envasos i embalatges

705. Prestacions de serveis

706. Descomptes sobre vendes per pagament immediat

708. Devolucions de vendes i operacions similars

709. Ràpels sobre vendes

Els comptes del subgrup 70 s'han d'adaptar per les empreses a les característiques de les operacions que realitzen, amb la denominació específica que els correspongui.

700/705. Vendes de...

Transaccions, amb sortida o lliurament dels béns o serveis objecte de tràfic de l'empresa, mitjançant preu.

Aquests comptes s'han d'abonar per l'import de les vendes amb càrrec als comptes del subgrup 43 o 57.

706. Descomptes sobre vendes per pagament immediat

Descomptes i assimilats que concedeixi l'empresa als seus clients, per pagament immediat, no inclosos en factura.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pels descomptes i assimilats concedits, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 43.

b) S'ha d'abonar pel saldo en el tancament d'exercici, amb càrrec al compte 129.

708. Devolucions de vendes i operacions similars

Remeses retornades per clients, normalment per incompliment de les condicions de la comanda. En aquest compte s'han de comptabilitzar també els descomptes i similars originats per la mateixa causa, que siguin posteriors a l'emissió de la factura.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import de les vendes retornades per clients i, si s'escau, pels descomptes i similars concedits, amb abonament als comptes dels subgrups 43 o 57 que corresponguin.

b) S'ha d'abonar pel saldo en el tancament d'exercici, amb càrrec al compte 129.

709. Ràpels sobre vendes

Descomptes i similars que es basen en haver assolit un determinat volum de comandes.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar pels ràpels que corresponguin o siguin concedits als clients, amb abonament als comptes dels subgrups 43 o 57 que corresponguin.

b) S'ha d'abonar pel saldo al tancament d'exercici, amb càrrec al compte 129.

71. VARIACIÓ D'EXISTÈNCIES

710. Variació d'existències de productes en curs

711. Variació d'existències de productes semiacabats

712. Variació d'existències de productes acabats

713. Variació d'existències de subproductes, residus i materials recuperats

710/713. Variació d'existències de...

Comptes destinats a registrar, en el tancament de l'exercici, les variacions entre les existències finals i les inicials corresponents als subgrups 33, 34, 35 i 36 (productes en curs, productes semiacabats, productes acabats i subproductes, residus i materials recuperats).

El seu moviment és el següent:

S'han de carregar per l'import de les existències inicials i s'han d'abonar pel de les existències finals, amb abonament i càrrec, respectivament, a comptes dels subgrups 33, 34, 35 i 36. El saldo que resulti d'aquests comptes s'ha de carregar o abonar, segons els casos, al compte 129.

73. TREBALLS REALITZATS PER A L'EMPRESA

730. Treballs realitzats per a l'immobilitzat intangible

731. Treballs realitzats per a l'immobilitzat material

732. Treballs realitzats en inversions immobiliàries

733. Treballs realitzats per a l'immobilitzat material en curs

Contrapartida de les despeses realitzades per l'empresa per al seu immobilitzat, utilitzant els seus equips i el seu personal, que s'activen. També s'han de comptabilitzar en aquest subgrup les fetes, mitjançant encàrrec, per altres empreses amb finalitat de recerca i desenvolupament.

730. *Treballs realitzats per a l'immobilitzat intangible*

Despeses de recerca i desenvolupament i altres fetes per a la creació dels béns compresos en el subgrup 20.

S'ha d'abonar per l'import de les despeses que siguin objecte d'inventari, amb càrrec al compte 200, 201 o 206.

731. *Treballs realitzats per a l'immobilitzat material*

Construcció o ampliació dels béns i elements compresos en el subgrup 21.

S'ha d'abonar per l'import anual de les despeses, amb càrrec a comptes del subgrup 21.

732. *Treballs realitzats en inversions immobiliàries*

Ampliació dels immobles compresos en el subgrup 22.

S'ha d'abonar per l'import anual de les despeses, amb càrrec en comptes del subgrup 22.

733. *Treballs realitzats per a l'immobilitzat material en curs*

Treballs realitzats durant l'exercici i no acabats en el tancament d'aquest, inclosos els realitzats en immobles.

S'ha d'abonar per l'import anual de les despeses, amb càrrec a comptes del subgrup 23.

74. SUBVENCIONS, DONACIONS I LLEGATS

740. Subvencions, donacions i llegats a l'explotació

746. Subvencions, donacions i llegats de capital transferits al resultat de l'exercici

747. Altres subvencions, donacions i llegats transferits al resultat de l'exercici

Imports que han de ser imputats al resultat de l'exercici per subvencions, donacions i llegats. L'empresa ha d'obrir els comptes de tres xifres que siguin necessaris.

740. *Subvencions, donacions i llegats a l'explotació*

Els rebuts de les administracions públiques, empreses o particulars, en general, per tal d'assegurar una rendibilitat mínima o compensar «dèficit» d'explotació de l'exercici o d'exercicis previs.

S'ha d'abonar per l'import concedit, amb càrrec a comptes dels subgrups 44, 47 o 57.

746. *Subvencions, donacions i llegats de capital transferits al resultat de l'exercici*

Import traspasat al resultat de l'exercici de les subvencions, donacions i llegats de capital.

El seu moviment queda explicat en el compte 840.

747. *Altres subvencions, donacions i llegats transferits al resultat de l'exercici.*

Import traspasat al resultat de l'exercici d'altres subvencions, donacions i llegats.

El seu moviment queda explicat en el compte 842.

75. ALTRES INGRESSOS DE GESTIÓ

751. Resultats d'operacions en comú

7510. Pèrdua transferida (gestor)

7511. Benefici atribuït (particip o associat no gestor)

752. Ingressos per arrendaments

753. Ingressos de propietat industrial cedida en explotació

754. Ingressos per comissions

755. Ingressos per serveis al personal

759. Ingressos per serveis diversos

Ingressos derivats de la gestió no compresos en altres subgrups.

751. *Resultats d'operacions en comú*

7510. *Pèrdua transferida*

Pèrdua que correspon als particips no gestors en les operacions que regulen els articles 239 a 243 del Codi de comerç i en altres operacions en comú de característiques anàlogues.

En el compte 7510 l'empresa gestora ha de comptabilitzar la pèrdua esmentada, una vegada complerts els requisits de l'esmentat article 243, o els que siguin procedents segons la legislació aplicable per a altres operacions en comú.

El compte 7510 s'ha d'abonar per la pèrdua que s'hagi d'atribuir als particips no gestors, amb càrrec al compte 419, 449 o a comptes del subgrup 57.

7511. *Benefici atribuït*

Benefici que correspon a l'empresa com a particip no gestor de les operacions acabades d'esmentar.

S'ha d'abonar per l'import del benefici, amb càrrec al compte 419, 449 o a comptes del subgrup 57.

752. *Ingressos per arrendaments*

Els meritats pel lloguer o l'arrendament operatiu de béns mobles o immobles cedits per a l'ús o la disposició per tercers.

S'ha d'abonar per l'import dels ingressos, amb càrrec a comptes del subgrup 44 o 57.

753. *Ingressos de propietat industrial cedida en explotació*

Quantitats fixes i variables que es perceben per la cessió en explotació, del dret a l'ús, o la concessió de l'ús de les diferents manifestacions de la propietat industrial.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 752.

754. *Ingressos per comissions*

Quantitats fixes o variables percebudes com a contraprestació a serveis de mediació realitzats de manera accidental. Si la mediació és l'objecte principal de l'activitat de l'empresa, els ingressos per aquest concepte s'han de registrar en el compte 705.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 752.

755. *Ingressos per serveis al personal*

Ingressos per serveis diversos, com ara econòmats, menjadors, transports, habitatges, etc., facilitats per l'empresa al seu personal.

S'ha d'abonar per l'import dels ingressos, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 o al compte 649.

759. *Ingressos per serveis diversos*

Els originats per la prestació eventual de determinats serveis a altres empreses o particulars. S'esmenten, a tall d'exemple, els de transport, reparacions, assessories, informes, etc.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 752.

76. INGRESSOS FINANCERS

760. Ingressos de participacions en instruments de patrimoni

761. Ingressos de valors representatius de deute

762. Ingressos de crèdits

7620. Ingressos de crèdits a llarg termini

7621. Ingressos de crèdits a curt termini

763. Beneficis per valoració d'instruments financers pel seu valor raonable

7630. Beneficis de cartera de negociació

7631. Beneficis de designats per l'empresa

7632. Beneficis de disponibles per a la venda

7633. Beneficis d'instruments de cobertura

766. Beneficis en participacions i valors representatius de deute

767. Ingressos d'actius afectes i de drets de reemborsament relatius a retribucions a llarg termini

768. Diferències positives de canvi

769. Altres ingressos financers

760. *Ingressos de participacions en instruments de patrimoni*

Rendes a favor de l'empresa, meritades en l'exercici, provinents de participacions en instruments de patrimoni.

S'ha d'abonar quan neixi el dret a percebre dividends, per l'íntegre d'aquests, amb càrrec a comptes del subgrup 53 o 54 i, si s'escau, al compte 473.

761. *Ingressos de valors representatius de deute*

Interessos de valors de renda fixa a favor de l'empresa, meritats en l'exercici.

S'ha d'abonar:

a) En la meritació dels interessos, tant implícits com explícits, per l'íntegre d'aquests, amb càrrec a comptes dels subgrups 24, 25, 53 o 54 i, si s'escau, al compte 473.

b) Pel reconeixement en el compte de pèrdues i guanys, al llarg de la seva vida residual, del saldo positiu acumulat en el patrimoni net d'un actiu financer disponible per a la venda que s'hagi reclassificat com a inversió mantinguda fins al venciment en els termes establerts en les normes de registre i valoració, amb càrrec al compte 802.

762. *Ingressos de crèdits*

Import dels interessos de préstecs i altres crèdits, meritats en l'exercici.

S'ha d'abonar en la meritació dels interessos, tant implícits com explícits, per l'íntegre d'aquests, amb càrrec a comptes dels subgrups 24, 25, 26, 43, 44, 53 o 54 i, si s'escau, al compte 473.

763. *Beneficis per valoració d'instruments financers pel seu valor raonable*

Beneficis originats per la valoració a valor raonable de determinats instruments financers, inclosos els que es produeixen en ocasió de la seva reclassificació.

Amb caràcter general, el contingut i el moviment dels comptes esmentats de quatre xifres és el següent:

7630. *Beneficis de cartera de negociació*

Beneficis originats per la valoració a valor raonable dels instruments financers classificats en la categoria «Actius financers mantinguts per negociar» o «Passius financers mantinguts per negociar».

S'ha d'abonar per l'augment en el valor raonable dels actius financers o la disminució en el valor dels passius financers classificats en aquesta categoria, amb càrrec al corresponent compte de l'element patrimonial.

7631. *Beneficis de designats per l'empresa*

Beneficis originats per la valoració a valor raonable dels instruments financers classificats en la categoria «Altres actius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys» o «Altres passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys».

El seu moviment és anàleg al del compte 7630.

7632. *Beneficis de disponibles per a la venda*

Beneficis originats per la baixa o l'alienació dels instruments financers classificats en la categoria d'«Actius financers disponibles per a la venda».

S'ha d'abonar en el moment en què es produeixi la baixa o l'alienació de l'instrument financer, pel saldo positiu acumulat en el patrimoni net amb càrrec al compte 802.

7633. Beneficis d'instruments de cobertura

Beneficis originats en instruments de cobertura, en les operacions de cobertura de fluxos d'efectiu quan l'empresa no esperi que la transacció prevista tingui lloc.

S'ha d'abonar per la transferència al compte de pèrdues i guanys de l'import positiu reconegut directament en el patrimoni net, amb càrrec al compte 812.

766. Beneficis en participacions i valors representatius de deute

Beneficis produïts en l'alienació de valors representatius de deute i instruments de patrimoni exclosos els que s'hagin de registrar en els comptes 763 i 773.

S'ha d'abonar pel benefici produït en l'alienació, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

767. Ingressos d'actius afectes i de drets de reemborsament relatius a retribucions a llarg termini

Import del rendiment esperat dels actius afectes als compromisos amb els quals s'han de liquidar les obligacions de l'empresa per retribucions a llarg termini de prestació definida o dels drets de reemborsament destinats a cancel·lar les esmentades obligacions.

S'ha d'abonar pel rendiment positiu esperat, amb càrrec als comptes 140 o 257.

768. Diferències positives de canvi

Beneficis produïts per modificacions del tipus de canvi en partides monetàries denominades en moneda diferent de la funcional.

S'ha d'abonar:

a₁) En cada tancament, pel guany de valoració de les partides monetàries vives en l'esmentada data, amb càrrec als comptes representatius d'aquests denominades en moneda diferent de la funcional.

a₂) En el moment de la baixa, alienació o cancel·lació de l'element patrimonial associat a una diferència de conversió positiva, amb càrrec al compte 821.

a₃) Per la transferència al compte de pèrdues i guanys de l'import positiu reconegut directament en el patrimoni net en les operacions de cobertura en una inversió neta en un negoci a l'estranger, amb càrrec al compte 813.

a₄) Quan vencin o es cancel·lin anticipadament les partides monetàries, mitjançant lliurament de l'efectiu en moneda diferent de la funcional, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

769. Altres ingressos financers

Ingressos de naturalesa financera no recollits en altres comptes d'aquest subgrup.

S'ha d'abonar per l'import dels ingressos meritats.

77. BENEFICIS PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS I INGRESSOS EXCEPCIONALS

770. Beneficis procedents de l'immobilitzat intangible

771. Beneficis procedents de l'immobilitzat material

772. Beneficis procedents de les inversions immobiliàries

773. Beneficis procedents de participacions a llarg termini en parts vinculades

7733. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, empreses del grup

7734. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, empreses associades

7735. Beneficis procedents de participacions a llarg termini, altres parts vinculades

774. Diferència negativa en combinacions de negocis

775. Beneficis per operacions amb obligacions pròpies

778. Ingressos excepcionals

770/771/772. Beneficis procedents de l'immobilitzat...

Beneficis produïts en l'alienació d'immobilitzat intangible, material o les inversions immobiliàries.

S'han d'abonar pel benefici obtingut en l'alienació amb càrrec, generalment, als comptes del grup 5 que corresponguin.

773. Beneficis procedents de participacions a llarg termini en parts vinculades

Beneficis produïts en l'alienació de participacions a llarg termini en parts vinculades.

7733/7734/7735

Els comptes esmentats de quatre xifres s'han d'abonar pel benefici obtingut en l'alienació, amb càrrec, generalment, als comptes del grup 5 que corresponguin.

774. Diferència negativa en combinacions de negocis

És l'excés, en la data d'adquisició, del valor raonable dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits, sobre el cost de la combinació de negocis.

S'ha d'abonar, per l'esmentat import, amb càrrec als corresponents comptes dels grups 2, 3, 4 i 5.

775. Beneficis per operacions amb obligacions pròpies

Beneficis produïts amb motiu de l'amortització d'obligacions.

S'ha d'abonar, pels beneficis produïts en amortitzar els valors amb càrrec a comptes del subgrup 17.

778. Ingressos excepcionals

Beneficis i ingressos de caràcter excepcional i quantia significativa que atenen la seva naturalesa no s'hagin de comptabilitzar en altres comptes del grup 7 o del grup 9.

S'han d'incloure, entre d'altres, els procedents dels crèdits que en el seu moment van ser amortitzats per insolvències fermes.

79. EXCESSOS I APLICACIONS DE PROVISIONS I DE PÈRDUES PER DETERIORAMENT

790. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat intangible

791. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material

792. Reversió del deteriorament de les inversions immobiliàries

793. Reversió del deteriorament d'existències

794. Reversió del deteriorament de crèdits per operacions comercials

795. Excés de provisions

7950. Excés de provisió per retribucions a llarg termini al personal

7951. Excés de provisió per a impostos
 7952. Excés de provisió per a altres responsabilitats
 7954. Excés de provisió per operacions comercials
 79544. Excés de provisió per contractes onerosos
 79549. Excés de provisió per a altres operacions comercials
 7955. Excés de provisió per a actuacions mediambientals
 7956. Excés de provisió per a reestructuracions
 7957. Excés de provisió per transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni
796. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute a llarg termini
 797. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini
 798. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute a curt termini
 799. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini

790/791/792. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat...

Correcció valorativa, per la recuperació de valor, de l'immobilitzat intangible i material i de les inversions immobiliàries, fins al límit de les pèrdues comptabilitzades amb anterioritat.

S'han d'abonar per l'import de la correcció de valor, amb càrrec als comptes 290, 291, 292 o al compte 599.

793. Reversió del deteriorament d'existències

Import de la correcció per deteriorament existent en el tancament de l'exercici anterior.

S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, pel deteriorament comptabilitzat en l'exercici precedent, amb càrrec a comptes del subgrup 39 o al compte 599.

794. Reversió del deteriorament de crèdits per operacions comercials

Import de la correcció per deteriorament existent en el tancament de l'exercici anterior.

S'ha d'abonar pel deteriorament comptabilitzat en l'exercici precedent, amb càrrec als comptes 490, 493 o 599.

Quan s'utilitzi l'alternativa segona prevista en el compte 490, la definició i el moviment comptable s'han d'adaptar al que estableix l'esmentat compte.

795. Excés de provisions

7950/7951/7952/7954/7955/7956/7957

Diferència positiva entre l'import de la provisió existent i el que correspongui en el tancament de l'exercici o en el moment d'atendre la corresponent obligació.

Els comptes esmentats de quatre xifres s'han d'abonar, per l'excés de provisió, amb càrrec als corresponents comptes del subgrup 14 o als comptes 499 o 529.

796. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute a llarg termini

Correcció valorativa, per la recuperació de valor en inversions financeres dels subgrups 24 i 25 o, si s'escau,

del subgrup 58, fins al límit de les pèrdues comptabilitzades amb anterioritat.

S'ha d'abonar per l'import de la correcció de valor, amb càrrec als comptes 293, 294, 297 o 599.

797. Reversió del deteriorament de crèdits a llarg termini

Correcció valorativa, per la recuperació de valor en crèdits dels subgrups 24 i 25 o, si s'escau, del subgrup 58.

S'ha d'abonar per l'import de la correcció de valor, amb càrrec als comptes 295, 298 o 599.

798. Reversió del deteriorament de participacions i valors representatius de deute a curt termini

Correcció valorativa, per la recuperació de valor en inversions financeres dels subgrups 53 i 54 o, si s'escau, del subgrup 58, fins al límit de les pèrdues comptabilitzades amb anterioritat.

S'ha d'abonar per l'import de la correcció de valor, amb càrrec als comptes 593, 594, 597 o 599.

799. Reversió del deteriorament de crèdits a curt termini

Correcció valorativa, per la recuperació de valor en crèdits dels subgrups 53 i 54 o, si s'escau, del subgrup 58.

S'ha d'abonar per l'import de la correcció de valor, amb càrrec als comptes 595, 598 o 599.

GRUP 8

DESPESES IMPUTADES AL PATRIMONI NET

80. DESPESES FINANCERES PER VALORACIÓ D'ACTIUS FINANCERS

800. Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda

802. Transferència de beneficis en actius financers disponibles per a la venda

800. *Pèrdues en actius financers disponibles per a la venda*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per les variacions negatives en el valor raonable dels actius financers classificats com a disponibles per a la venda, incloses les que es produeixin en cas de reclassificació, amb abonament als comptes dels corresponents elements patrimonials.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 133.

802. *Transferència de beneficis en actius financers disponibles per a la venda*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) 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 compte 7632.

a₂) En cas de reclassificació a una inversió mantinguda fins al venciment, pel saldo positiu acumulat en el patrimoni net que es reconeix en el compte de pèrdues i guanys, al llarg de la seva vida residual, com un increment dels ingressos financers en els termes establerts en

la norma de registre i valoració, amb abonament al compte 761.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 133.

81. DESPESES EN OPERACIONS DE COBERTURA

- 810. Pèrdues per cobertures de fluxos d'efectiu
- 811. Pèrdues per cobertures d'inversions netes en un negoci a l'estranger
- 812. Transferència de beneficis per cobertures de fluxos d'efectiu
- 813. Transferència de beneficis per cobertures d'inversions netes en un negoci a l'estranger

810. *Pèrdues per cobertures de fluxos d'efectiu*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, per l'import derivat de considerar el valor més petit dels següents imports: el resultat negatiu acumulat de l'instrument de cobertura des de l'inici de la cobertura o el canvi acumulat en el valor raonable dels fluxos d'efectiu futurs esperats de la partida coberta des de l'inici de la cobertura; amb abonament, generalment, als comptes 176, 255 o 559.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 1340.

811. *Pèrdues per cobertures d'inversions netes en un negoci a l'estranger*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import de la cobertura que es determini eficaç, amb abonament, generalment, als comptes 176, 255 o 559.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 1341.

812. *Transferència de beneficis per cobertures de fluxos d'efectiu*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Quan la cobertura d'una transacció prevista o la cobertura del risc de tipus de canvi d'un compromís en ferm doni lloc al reconeixement posterior d'un actiu financer o passiu financer, per l'import positiu reconegut directament en el patrimoni net, a mesura que l'esmentat actiu o passiu afecti el resultat de l'exercici, amb abonament a un compte que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en la mateixa partida en què s'inclouï la pèrdua que es generi en la partida coberta.

a₂) Quan la cobertura d'una transacció prevista o la cobertura del risc de tipus de canvi d'un compromís en ferm doni lloc al reconeixement d'un actiu o passiu no financer, per l'import positiu reconegut directament en el patrimoni net, amb abonament al compte del corresponent element patrimonial.

a₃) Quan en la cobertura d'una transacció prevista o la cobertura del risc de tipus de canvi d'un compromís en ferm, es produeixi la baixa d'un actiu o passiu no financer cobert, per l'import positiu reconegut directament en el patrimoni net, amb abonament a un compte que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en la mateixa partida en què s'inclouï la pèrdua que es generi en la partida coberta.

a₄) Quan en la cobertura d'un actiu o un passiu reconegut, la partida coberta afecti el resultat, amb abonament a un compte que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en la mateixa partida en què s'inclouï la pèrdua que es generi en la partida coberta.

a₅) Per l'import del guany directament reconegut en el patrimoni net, si l'empresa no espera que la transacció prevista tingui lloc, amb abonament al compte 7633.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 1340.

813. *Transferència de beneficis per cobertures d'inversions netes en un negoci a l'estranger*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en el moment de la venda o disposició per una altra via de la inversió neta en un negoci a l'estranger, per l'import del benefici de l'instrument de cobertura imputat directament al patrimoni net, amb abonament al compte 768.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 1341.

82. DESPESES PER DIFERÈNCIES DE CONVERSIÓ

820. Diferències de conversió negatives

821. Transferència de diferències de conversió positives

820. *Diferències de conversió negatives*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, per l'efecte net deutor derivat de la diferència de valor dels actius i passius valorats en moneda funcional diferent de la de presentació, com a conseqüència de la conversió a la moneda de presentació, amb càrrec i/o abonament als respectius comptes que representen els esmentats actius i passius.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 135.

821. *Transferència de diferències de conversió positives*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en el moment de baixa, alienació o cancel·lació de l'element patrimonial associat, amb abonament al compte 768.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 135.

83. IMPOST SOBRE BENEFICIS

830. Impost sobre beneficis

8300. Impost corrent

8301. Impost diferit

833. Ajustos negatius en la imposició sobre beneficis

834. Ingressos fiscals per diferències permanents

835. Ingressos fiscals per deduccions i bonificacions

836. Transferència de diferències permanents

837. Transferència de deduccions i bonificacions

838. Ajustos positius en la imposició sobre beneficis

830. *Impost sobre beneficis*

8300. *Impost corrent*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per la quota a ingressar associada als ingressos imputats al patrimoni net, amb abonament al compte 4752.

a₂) Per les retencions suportades i els ingressos a compte de l'impost fets, associats als ingressos imputats al patrimoni net, fins a l'import de la quota líquida del període, amb abonament al compte 473.

b) S'ha d'abonar, per la quota d'exercicis anteriors que recupera l'empresa com a conseqüència de les liquidacions fiscals de l'impost o impostos sobre el benefici, amb càrrec, al compte 4709.

c) En el tancament de l'exercici, s'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec als corresponents comptes del subgrup 13.

8301. *Impost diferit*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'impost diferit associat als ingressos reconeguts directament en el patrimoni net, amb abonament al compte 479.

a₂) En el moment en què es produeixi la transferència a resultats de l'import negatiu acumulat en el patrimoni net, amb abonament al compte 4740.

a₃) Per l'import de l'efecte impositiu derivat de la transferència a resultats de despeses imputades directament al patrimoni net que hagin ocasionat el corresponent impost corrent en exercicis previs, amb abonament al compte 6301.

b) S'ha d'abonar:

b₁) Per l'impost diferit associat a les despeses reconegudes directament en el patrimoni net, amb càrrec al compte 4740.

b₂) En el moment en què es produeixi la transferència a resultats de l'import positiu acumulat en el patrimoni net, amb càrrec al compte 479.

b₃) Per l'import de l'efecte impositiu derivat de la transferència a resultats d'ingressos imputats directament al patrimoni net que hagin ocasionat el corresponent impost corrent en exercicis previs, amb càrrec al compte 6301.

c) En el tancament de l'exercici, s'ha de carregar o abonar, amb abonament o càrrec als corresponents comptes del subgrup 13.

833. *Ajustos negatius en la imposició sobre beneficis*

Disminució, coneguda en l'exercici, dels actius per impost diferit o augment, igualment conegut en l'exercici, dels passius per impost diferit, respecte dels actius i passius per impost diferit anteriorment generats, sempre que els saldos esmentats s'hagin originat com a conseqüència d'una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a₁) Per l'import més petit de l'actiu per diferències temporàries deduïbles, amb abonament al compte 4740.

a₂) Per l'import més gran del passiu per diferències temporàries imposables, amb abonament al compte 479.

b) En el tancament de l'exercici, s'ha d'abonar amb càrrec als corresponents comptes del subgrup 13.

834. *Ingressos fiscals per diferències permanents*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, generalment, amb càrrec al compte 6301, per l'import de l'efecte impositiu de les diferències permanents a imputar en diversos exercicis.

b) En el tancament de l'exercici, s'ha de carregar amb abonament al compte 137.

835. *Ingressos fiscals per deduccions i bonificacions.*

El seu moviment és anàleg al previst per al compte 834.

836. *Transferència de diferències permanents*

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, generalment, amb abonament al compte 6301, per la part corresponent a imputar en l'exercici, de forma correlacionada amb la depreciació de l'actiu que motivi la diferència permanent.

b) En el tancament de l'exercici, s'ha d'abonar amb càrrec al compte 137.

837. *Transferència de deduccions i bonificacions*

El seu moviment és anàleg al previst per al compte 836.

838. *Ajustos positius en la imposició sobre beneficis*

Augment, conegut en l'exercici, dels actius per impost diferit o disminució, igualment coneguda en l'exercici, dels passius per impost diferit, respecte dels actius i passius per impost diferit anteriorment generats, sempre que els saldos esmentats s'hagin originat com a conseqüència d'una transacció o succés que s'hagi reconegut directament en una partida del patrimoni net.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Per l'import més gran de l'actiu per diferències temporàries deduïbles, amb càrrec al compte 4740.

a₂) Per l'import més petit del passiu per diferències temporàries imposables, amb càrrec al compte 479.

b) En el tancament del tancament de l'exercici, s'ha d'abonar amb càrrec als corresponents comptes del subgrup 13.

84. TRANSFERÈNCIES DE SUBVENCIONS, DONACIONS I LLEGATS

840. Transferència de subvencions oficials de capital

841. Transferència de donacions i llegats de capital

842. Transferència d'altres subvencions, donacions i llegats

840/841. *Transferència de...*

El seu moviment és el següent:

a) S'han de carregar, en el moment de la imputació al compte de pèrdues i guanys de la subvenció rebuda, amb abonament al compte 746.

b) S'han d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 130 o 131, segons correspongui.

842. *Transferència d'altres subvencions, donacions i llegats*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en el moment de la imputació al compte de pèrdues i guanys de la subvenció rebuda, amb abonament al compte 747.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 132.

85. DESPESES PER PÈRDUES ACTUARIALS I AJUSTOS EN ELS ACTIUS PER RETRIBUCIONS A LLARG TERMINI DE PRESTACIÓ DEFINIDA

850. Pèrdues actuàries

851. Ajustos negatius en actius per retribucions a llarg termini de prestació definida

850. Pèrdues actuàries

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici per la pèrdua actuària produïda per l'increment en el valor actual de les retribucions postocupació compromeses en sistemes de prestació definida o bé per la disminució en el valor raonable dels actius relacionats amb aquests, amb abonament als comptes 140 o 257.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 115.

851. Ajustos negatius en actius per retribucions a llarg termini de prestació definida

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici per l'ajust negatiu que sigui procedent realitzar per la limitació establerta en les normes de registre i valoració en els actius per retribucions postocupació a llarg termini al personal de prestació definida, amb abonament al compte 140 o 257.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 115.

86. DESPESES PER ACTIUS NO CORRENTS EN VENDA

860. Pèrdues en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda

862. Transferència de beneficis en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda

860. Pèrdues en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per les variacions negatives en el valor raonable dels actius no corrents mantinguts per a la venda, i d'actius i passius directament associats classificats en un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda, que s'hagin de valorar pel valor raonable amb canvis en el patrimoni net d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, amb abonament a comptes del subgrup 58.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 136.

862. Transferència de beneficis en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda

Amb caràcter general, 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'actiu no corrent mantingut per a la venda, o de l'actiu o passiu directament associat classificat en un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda, que s'hagi de valorar pel valor raonable amb canvis en el patrimoni net d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, amb abonament, generalment al compte 7632.

b) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 136.

89. DESPESES DE PARTICIPACIONS EN EMPRESES DEL GRUP O ASSOCIADES AMB AJUSTOS VALORATIUS POSITIUS PREVIS

891. Deteriorament de participacions en el patrimoni, empreses del grup

892. Deteriorament de participacions en el patrimoni, empreses associades

Els comptes d'aquest subgrup han de recollir les pèrdues per deteriorament de participacions en empreses del grup, multigrup o associades, que s'hagin d'imputar directament en el patrimoni net, quan s'hagin realitzat inversions prèvies a la consideració de les participacions com a empreses del grup, multigrup o associades, i aquestes hagin originat ajustos valoratius per augments de valor imputats directament en el patrimoni net. Tot això, d'acord amb el que disposen sobre això les corresponents normes de registre i valoració.

891/892

El seu moviment és el següent:

a) S'han de carregar en el moment en què es produeixi el deteriorament de valor de l'actiu financer, fins al límit dels ajustos valoratius positius previs, amb abonament als comptes 240 o 530.

b) S'han d'abonar, en el tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 133.

GRUP 9**INGRESSOS IMPUTATS AL PATRIMONI NET****90. INGRESSOS FINANCERS PER VALORACIÓ D'ACTIUS FINANCERS**

900. Beneficis en actius financers disponibles per a la venda

902. Transferència de pèrdues d'actius financers disponibles per a la venda

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 disponibles per a la venda, incloses les que es produeixin en cas de reclassificació, amb càrrec als comptes dels corresponents actius financers.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 133.

902. Transferència de pèrdues d'actius financers disponibles per a la venda

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) 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 amb càrrec al compte 6632.

a₂) En el moment en què es produeixi el deteriorament de l'instrument financer, pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net amb càrrec als comptes dels corresponents instruments de deute o al compte 696 en el cas d'inversions en instruments de patrimoni.

a₃) En cas de reclassificació a una inversió mantinguda fins al venciment, pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net que es reconeix en el compte de pèrdues i guanys al llarg de la seva vida residual, amb una minoraació dels ingressos financers en els termes establerts en la norma de registre i valoració, amb càrrec al compte 761.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 133.

91. INGRESSOS EN OPERACIONS DE COBERTURA

- 910. Beneficis per cobertures de fluxos d'efectiu
- 911. Beneficis per cobertures d'una inversió neta en un negoci a l'estranger
- 912. Transferència de pèrdues per cobertures de fluxos d'efectiu
- 913. Transferència de pèrdues per cobertures d'una inversió neta en un negoci a l'estranger

910. *Beneficis per cobertures de fluxos d'efectiu*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per l'import derivat de considerar el valor més petit dels següents imports: el resultat positiu acumulat de l'instrument de cobertura des de l'inici de la cobertura o el canvi acumulat en el valor raonable dels fluxos d'efectiu futurs esperats de la partida coberta des de l'inici de la cobertura; amb càrrec, generalment, als comptes 176, 255 o 559.

b) S'ha de carregar en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 1340.

911. *Beneficis per cobertures d'una inversió neta en un negoci a l'estranger*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar pel resultat positiu en l'import de la cobertura que es determini eficaç, amb càrrec, generalment, als comptes 176, 255 o 559.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 1341.

912. *Transferència de pèrdues per cobertures de fluxos d'efectiu*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) Quan la cobertura d'una transacció prevista o la cobertura del risc de tipus de canvi d'un compromís en ferm doni lloc al reconeixement posterior d'un actiu o passiu financer, per l'import negatiu reconegut directament en el patrimoni net, a mesura que l'esmentat actiu o passiu afecti el resultat de l'exercici, amb càrrec a un compte que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en la mateixa partida en què s'inclou el guany que es generi en la partida coberta.

a₂) Quan la cobertura d'una transacció prevista o la cobertura del risc de tipus de canvi d'un compromís en ferm doni lloc al reconeixement d'un actiu o passiu no financer, per l'import negatiu reconegut directament en el patrimoni net, amb càrrec al compte del corresponent element patrimonial.

a₃) Quan en la cobertura d'una transacció prevista o la cobertura del risc de tipus de canvi d'un compromís en ferm es produeixi la baixa d'un actiu o passiu no financer cobert, per l'import negatiu reconegut directament en el patrimoni net, amb càrrec a un compte que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en la mateixa partida en què s'inclou el guany que es generi en la partida coberta.

a₄) Quan en la cobertura d'un actiu o un passiu reconegut, la partida coberta afecti el resultat, amb càrrec a un compte que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en la mateixa partida en què s'inclou el guany que es generi en la partida coberta.

a₅) Per l'import de la pèrdua directament reconeguda en el patrimoni net que l'empresa no esperi recuperar, amb càrrec al compte 6633.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 1340.

913. *Transferència de pèrdues per cobertures d'una inversió neta en un negoci a l'estranger*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en el moment de la venda o disposició per una altra via de la inversió neta en un negoci a l'estranger, per l'import de la pèrdua de l'instrument de cobertura imputada directament al patrimoni net, amb càrrec al compte 668.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 1341.

92. INGRESSOS PER DIFERÈNCIES DE CONVERSIÓ

920. Diferències de conversió positives

921. Transferència de diferències de conversió negatives

920. *Diferències de conversió positives*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, per l'efecte net creditor derivat de la diferència de valor dels actius i passius valorats en moneda funcional diferent de la de presentació, com a conseqüència de la conversió a la moneda de presentació, amb càrrec i/o abonament als respectius comptes del balanç que representen els esmentats actius i passius.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 135.

921. *Transferència de diferències de conversió negatives*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en el moment de baixa, alienació o cancel·lació de l'element patrimonial associat, amb càrrec al compte 668.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 135.

94. INGRESSOS PER SUBVENCIONS, DONACIONS I LLEGATS

940. Ingressos de subvencions oficials de capital

941. Ingressos de donacions i llegats de capital

942. Ingressos d'altres subvencions, donacions i llegats

940/941/942. *Ingressos de...*

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar:

a₁) Per la subvenció, donació o llegat concedits a l'empresa amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 47 o 57.

a₂) Pels deutes que es transformen en subvencions, donacions o llegats, amb càrrec als comptes 172 o 522.

b) S'han de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament als comptes 130, 131 o 132, segons que correspongui.

95. INGRESSOS PER GUANYS ACTUARIALS I AJUSTOS EN ELS ACTIUS PER RETRIBUCIONS A LLARG TERMINI DE PRESTACIÓ DEFINIDA

950. Guanys actuarials

951. Ajustos positius en actius per retribucions a llarg termini de prestació definida

950. *Guanys actuarials*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici, pel guany actuarial produït per la disminució en el valor actual de les retribucions postocupació compromeses en sistemes de prestació definida o bé per l'augment en el valor raonable dels actius relacionats amb aquests, amb càrrec als comptes 140 o 257.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 115.

951. *Ajustos positius en actius per retribucions a llarg termini de prestació definida*

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar, en el tancament de l'exercici per l'ajust positiu que sigui procedent realitzar d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració en els actius per retribucions postocupació a llarg termini al personal de prestació definida, amb càrrec als comptes 140 o 257.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 115.

96. INGRESSOS PER ACTIUS NO CORRENTS EN VENDA

960. Beneficis en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda

962. Transferència de pèrdues en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda

960. *Beneficis en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda*

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar per les variacions positives en el valor raonable dels actius no corrents mantinguts per a la venda, i d'actius i passius directament associats classificats en un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda, que s'hagin de valorar pel valor raonable amb canvis en el patrimoni net d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, amb càrrec a comptes del subgrup 58.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 136.

962. *Transferència de pèrdues en actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda*

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a₁) En el moment en què es produeixi la baixa o l'alienació de l'actiu no corrent mantingut per a la venda, o de l'actiu o passiu directament associat classificat en un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda, que s'hagi de valorar pel valor raonable amb canvis en el patrimoni net d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, amb càrrec, generalment, al compte 6632.

a₂) En el moment en què es produeixi el deteriorament de l'actiu no corrent mantingut per a la venda, o de

l'actiu directament associat classificat en un grup alienable d'elements mantinguts per a la venda, que s'hagi de valorar pel valor raonable amb canvis en el patrimoni net d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració, pel saldo negatiu acumulat en el patrimoni net, amb càrrec als comptes dels corresponents instruments de deute o al compte 698 en el cas d'inversions en instruments de patrimoni.

b) S'ha de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 136.

99. INGRESSOS DE PARTICIPACIONS EN EL PATRIMONI D'EMPRESSES DEL GRUP O ASSOCIADES AMB AJUSTOS VALORATIUS NEGATIUS PREVIS

991. Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, empreses del grup

992. Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, empreses associades

993. Transferència per deteriorament d'ajustos valoratius negatius previs, empreses del grup

994. Transferència per deteriorament d'ajustos valoratius negatius previs, empreses associades

Els comptes d'aquest subgrup han de recollir la recuperació dels ajustos valoratius per reduccions de valor imputats directament en el patrimoni net, quan s'hagin realitzat inversions prèvies a la consideració de les participacions en el patrimoni com a empreses del grup, multigrup i associades. També s'han de recollir les transferències al compte de pèrdues i guanys dels esmentats ajustos valoratius en cas de deteriorament. Tot això, d'acord amb el que disposen les corresponents normes de registre i valoració sobre aquesta qüestió.

991/992 *Recuperació d'ajustos valoratius negatius previs, empreses del grup/empreses associades*

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar en el moment en què l'import recuperable sigui superior al valor comptable de les inversions, fins al límit dels ajustos valoratius negatius previs, amb càrrec als comptes 240 o 530.

b) S'han de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 133.

993/994 *Transferència per deteriorament d'ajustos valoratius negatius previs, empreses del grup/empreses associades*

El seu moviment és el següent:

a) S'han d'abonar en el moment en què es produeixi el deteriorament de l'actiu financer, pels ajustos valoratius negatius previs, amb càrrec als comptes 696 o 698.

b) S'han de carregar, en el tancament de l'exercici, amb abonament al compte 133.

