

I. DISPOSICIONS GENERALS

MINISTERI D'ECONOMIA I HISENDA

18458 *Reial decret 1491/2011, de 24 d'octubre, pel qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratius i el model de pla d'actuació de les entitats sense fins lucratius.*

I

Després de l'aprovació del Pla general de comptabilitat mitjançant el Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, i el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (pimes) pel Reial decret 1515/2007, de la mateixa data, les entitats sense fins lucratius han pogut seguir aplicant l'adaptació aprovada pel Reial decret 776/1998, de 30 d'abril. No obstant això, en la pràctica, aquestes entitats han resultat afectades pels continguts nous del Pla general de comptabilitat o, si s'escau, del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (pimes), en la mesura que, d'acord amb les normes respectives de dret transitori, tots els aspectes de l'adaptació que s'oposaven als textos esmentats havien quedat derogats.

Per la seva banda, la disposició final tercera de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, estableix que correspon al Govern efectuar l'actualització de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratius.

En l'exercici d'aquesta habilitació, i tenint en compte les especials característiques i naturalesa de l'activitat i de les operacions que duen a terme les entitats sense fins lucratius, es va constituir en el si de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la Resolució de 18 de novembre de 2010, un grup de treball per adaptar les normes de 1998 al nou marc d'informació financera i facilitar d'aquesta manera la implantació en aquestes entitats de la reforma comptable empresa a Espanya l'any 2007.

Les normes d'adaptació que ara s'aproven, fruit de les reflexions d'aquest grup, són aplicables, amb caràcter general, a les entitats sense fins lucratius, si bé l'obligatorietat d'aquestes normes l'han d'imposar les disposicions específiques que es dictin amb aquest efecte. Així, l'article 3 estableix l'aplicació obligatòria a les fundacions que són de competència estatal d'acord amb el que estableix l'article 25 de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, i a les associacions declarades d'utilitat pública en establir-se l'obligació a l'article 5 del Reial decret 1740/2003, de 19 de desembre, sobre procediments relatius a associacions d'utilitat pública, sense perjudici que altres disposicions puguin establir l'aplicació obligatòria a diferents entitats sense fins lucratius.

En aquest sentit, seria desitjable que si la norma reguladora respectiva imposa l'obligació de portar una comptabilitat que expressi la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'entitat, el registre, valoració i presentació de les operacions en els comptes anuals es realitzés sobre la base de la integritat dels criteris que ara s'aproven, i, en conseqüència, és desaconsella una aplicació «a la carta» d'aquestes disposicions.

II

Arran de la dita reforma comptable, la doctrina de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha aclarit, els primers anys de vigència del Pla general de comptabilitat, l'aplicació a les entitats no lucratives del model dual intern de comptes anuals regulat per a les empreses. En aquest context, quan el grup de treball va iniciar el seu camí, es va considerar que era més oportú no apartar-se, en el fonamental, de l'esmentat model, sense perjudici, és clar, d'introduir els desenvolupaments i les precisions necessaris en funció de la naturalesa singular de l'activitat exercida per aquestes entitats.

D'acord amb aquesta decisió, el Reial decret reproduïx en la part dispositiva gran part de la regulació que conté el Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses i els criteris específics de les microempreses, i configura el model comptable que es descriu seguidament.

Les fundacions que són de competència estatal i les associacions declarades d'utilitat pública estan obligades a aplicar les cinc parts de què consten les normes d'adaptació, si bé, igual com passa amb el Pla general de comptabilitat, la quarta i cinquena part referides al quadre de comptes i a les definicions i relacions comptables, respectivament, només són obligatòries en la mesura que incloguin criteris de registre i valoració.

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'entitat.

Seguint el model del Pla general de comptabilitat, en aquesta part també es defineixen els elements que integren els comptes anuals i els criteris de reconeixement i valoració, en funció de la naturalesa singular dels actius destinats al compliment dels fins no lucratiu, circumstància que exigeix substituir la referència a l'obtenció de beneficis o rendiments econòmics per la generació de rendiments aprofitables en la seva activitat futura, i aquest requisit s'entén complert en els casos que el bé o dret incorpora un potencial de servei per als usuaris o beneficiaris de l'entitat, encara que no generi fluxos d'efectiu.

En la segona part, normes de registre i valoració, s'ha considerat oportú tractar exclusivament les operacions o fets econòmics que requereixen un criteri particular basat en la naturalesa especial dels seus actius no generadors de fluxos d'efectiu, o de la conveniència d'aclarir el tractament comptable de les situacions que es presenten amb més freqüència en les entitats sense fins lucratiu.

És a dir, si bé per economia de mitjans no es recullen aquí de forma expressa, aquestes entitats han d'aplicar de manera obligatòria les normes de registre i valoració que conté la segona part del Pla general de comptabilitat. En particular, els són aplicables les disposicions generals sobre l'immobilitzat material, excepte en el que s'oposi a la regulació aprovada per als actius no generadors de fluxos d'efectiu, actius intangibles, inversions immobiliàries, arrendaments i operacions de naturalesa similar, actius i passius financers, existències, moneda estrangera, impost sobre el valor afegit, impost sobre societats, provisions i contingències, passius per retribucions a llarg termini amb el personal, combinacions de negocis, negocis conjunts, operacions entre entitats del grup, canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables i fets posteriors al tancament de l'exercici.

Sense perjudici d'això, les fundacions que són de competència estatal i les associacions declarades d'utilitat pública que compleixin els requisits que estableixen els articles 6 i 8 del Reial decret poden optar, en relació amb aquestes disposicions generals, per aplicar les normes de registre i valoració incloses en la segona part del Pla general de comptabilitat de pimes i els criteris específics de les microentitats que regula el mateix article 8, si bé els límits sobre els quals es construeix l'àmbit d'aplicació d'aquests últims s'han establert considerant la definició de microentitat utilitzada en la norma substantiva.

En aquest sentit, cal recordar que per a les fundacions que són de competència estatal i les associacions declarades d'utilitat pública els límits esmentats s'han establert a l'article 25.4 de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, i a la disposició addicional tercera del Reglament del Registre nacional d'associacions i de les seves relacions amb els restants registres d'associacions, aprovat pel Reial decret 1497/2003, de 28 de novembre, respectivament, en els límits següents: total de les partides de l'actiu inferior a 150.000 euros, import del volum anual d'ingressos per l'activitat pròpia, més, si s'escau, el de la xifra anual de negocis de la seva activitat mercantil, inferior a 150.000 euros, i nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici que no sigui superior a cinc.

En segon lloc, per tal de facilitar l'aplicació de la norma comptable, s'amplia la relació de criteris simplificats aplicable a les microentitats en els supòsits següents: préstecs concedits i rebuts a tipus d'interès zero o per sota de l'interès de mercat i ajudes pluriennals.

El model dual es complementa amb les disposicions addicionals tercera, quarta, cinquena i sisena que regulen els criteris que s'han de seguir en els supòsits d'abandonament dels diferents marcs jurídics d'informació financera o d'incorporació en aquests.

La Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, i la Llei orgànica 1/2002, de 22 de març, reguladora del dret d'associació, disposen que els documents que integren els comptes anuals d'aquestes entitats són el balanç, el compte de resultats i la memòria. A l'hora de dotar de contingut aquests documents, la majoria dels integrants del grup de treball opinava que, per complir l'objectiu d'imatge fidel, el contingut del compte de resultats de l'adaptació vigent havia de ser substituït per un estat que mostrés els augments i disminucions del patrimoni net originats en l'exercici, com a expressió del resultat total de l'entitat, per diferència entre les aportacions i disminucions de la dotació fundacional o fons social, i dels ingressos i despeses, tant dels comptabilitzats formant part de l'excedent de l'exercici com dels inclosos directament en el patrimoni net a l'espera de reclassificar-los posteriorment en l'excedent. Completen el resultat total els ajustos que sigui necessari comptabilitzar en les reserves fruit dels errors i canvis de criteri.

Atesa la rellevància d'aquest canvi, en comparació amb el model aplicable per les empreses, a l'hora d'establir els diferents marges que configuren aquest resultat s'ha observat una especial cautela per identificar sota la rúbrica d'«Excedent» el que amb l'esmentada denominació figurava com a saldo del compte de resultats dels models aprovats l'any 1998, per tal que aquesta magnitud de rellevància jurídica singular, nucli, per exemple, de la tributació de les rendes no exemptes o de la regulació en matèria de destí de rendes i ingressos, la pugui continuar prenent com a referent la norma fiscal i la substantiva, i així es garanteixi que el pas endavant que suposa aquest compte en l'assoliment d'una informació més rellevant no origini un detriment de la utilitat que per als fins esmentats proporcionava la comptabilitat d'aquestes entitats fins avui.

Adicionalment, i en sintonia amb els pronunciaments internacionals en la matèria, la majoria dels integrants del grup considerava oportú incloure en la memòria informació sobre els fluxos d'efectiu, a més de l'exigida, si s'escau, per la norma substantiva sobre el grau de compliment de les activitats previstes per l'entitat a l'inici de l'exercici, i diferenciar els recursos obtinguts i aplicats en cada una, i identificar el nombre de beneficiaris o usuaris i els recursos humans utilitzats per assolir aquest fi.

Sobre la base d'aquesta conclusió, la tercera part conté les regles d'elaboració i els models dels comptes anuals normals, abreujats i simplificats de les entitats sense fins lucratiu, adaptats a les seves especials característiques. És a dir, de manera coherent amb la tècnica de normalització seguida en la segona part, en els models de memòria, llevat de la simplificada, es regula exclusivament la informació que és imposada per l'especialitat del subjecte comptable al qual van dirigides aquestes normes.

A aquest efecte, és necessari advertir que les entitats que optin per aplicar les disposicions generals incloses en la segona part del Pla de pimes han d'elaborar el seu balanç i compte de resultats seguint els models abreujats, i han de considerar les precisions que s'hi indiquen per a aquest supòsit, llevat que al seu torn optin per aplicar els criteris específics de les microentitats, cas en què la memòria s'ha de formalitzar en el model simplificat.

Adicionalment, quan es pugui formular balanç i memòria en model abreujat, o s'opti per aplicar les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, la informació sobre fluxos d'efectiu no és obligatòria.

La quarta part, quadre de comptes, inclou les modificacions en la denominació dels subgrups i comptes que s'han considerat necessàries per poder reflectir comptablement les operacions que conté la segona part de l'adaptació, i les disposicions generals en

matèria de registre i valoració, sense intentar esgotar totes les situacions que es puguin produir en la realitat.

Per a això, s'han habilitat comptes específics i altres s'han modificat. També s'han eliminat comptes que preveu el Pla general de comptabilitat, sense perjudici que aquestes entitats, en els supòsits en què determinades operacions així ho exigeixin, els puguin utilitzar. En tot cas, el quadre de comptes no és obligatori quant a la numeració i denominació, sense perjudici que constitueixi una guia o referent obligatori en relació amb els epígrafs i partides dels comptes anuals.

La cinquena part, definicions i relacions comptables, aporta claredat i contingut al quadre de comptes de la quarta part, en incloure les corresponents definicions, relacions comptables i els moviments que originen els motius de càrrec i abonament. Aquesta cinquena part també s'ha de complementar amb els motius de càrrec i abonament generals que regula el Pla d'empreses, i de la mateixa manera que aquest tampoc és aplicable obligatòriament, excepte en el que al·ludeixi criteris de registre i valoració o en contingui, o serveixi per a la seva interpretació, tot això sense perjudici del caràcter explicatiu de les diferents partides dels comptes anuals.

Així mateix, s'inclou una disposició transitòria única relativa a l'aplicació per primera vegada de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratius, per regular, entre altres qüestions, les reclassificacions que puguin sorgir a l'entrada en vigor de la nova normativa.

III

Aquest Reial decret també aprova el format del pla d'actuació de les entitats sense fins lucratius i els models per complir les exigències d'informació en matèria de destí de rendes i ingressos establertes per la regulació substantiva.

En particular, l'article 26 del Reial decret 1337/2005, d'11 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de fundacions de competència estatal, disposa que el pla d'actuació ha de contenir informació identificativa de cada una de les activitats pròpies i de les activitats mercantils, de les despeses estimades per a cada una i dels ingressos i altres recursos previstos, així com qualsevol altre indicador que permeti comprovar en la memòria el grau de realització de cada activitat o el grau de compliment dels objectius.

És a dir, davant del pressupost exigut per la Llei 30/1994, de 24 de novembre, la regulació actual es decanta pel pla d'actuació, del qual els diferents protectorats han aprovat els propis models. D'aquesta manera, i atès que el grau de compliment del pla d'actuació és una informació que s'ha d'incloure en la memòria dels comptes anuals, amb indicació dels recursos utilitzats, la seva procedència i el nombre de beneficiaris en cada una de les diferents actuacions realitzades (article 25 de la Llei 50/2002), s'ha considerat oportú elaborar un model general de pla d'actuació, per tal de dotar de més homogeneïtat la informació subministrada per aquestes entitats.

A més, en aquest àmbit, destaca quant a la importància la informació a exigir a les entitats no lucratives sobre el destí de rendes i ingressos, atesa la finalitat social que caracteritza la seva labor.

Així, les normes d'adaptació de l'any 1998 estableixen la necessitat d'incloure en la memòria dels comptes anuals un apartat sobre l'aplicació dels elements patrimonials als fins propis. Entre aquesta informació s'inclouïa el «destí de rendes i ingressos», en forma de quadres numèrics, i que tenia per objecte verificar el compliment del requisit que preveu l'article 25 de l'anterior Llei 30/1994, de 24 de novembre, i que avui preveu l'article 27 de la vigent Llei 50/2002, de 26 de desembre, que consisteix a destinar a la realització dels fins fundacionals, almenys, el 70% dels resultats de les explotacions econòmiques que es duguin a terme i dels ingressos que s'obtinguin per qualsevol altre concepte, una vegada deduïdes les despeses en què s'hagi incorregut per obtenir-los.

En la pràctica, l'elaboració d'aquesta informació ha originat nombrosos dubtes a les entitats sense fins lucratius, sense perjudici de l'avenç que va suposar la regulació d'aquesta matèria en el Reglament de desplegament de la Llei 50/2002. Per això, amb la finalitat d'aclarir els criteris a seguir per complir l'obligació esmentada, en la memòria

s'han inclòs una sèrie de precisions en què s'aclareix la informació que sobre el destí de rendes i ingressos han de proporcionar aquestes entitats.

IV

Les fundacions que són de competència estatal poden participar en societats mercantils i, en conseqüència, mantenir amb aquestes entitats una vinculació que els atribueixi el control en els termes que preveu l'article 42 del Codi de comerç. En aquests casos, l'article 25.9 de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions de competència estatal, i el seu Reglament de desplegament imposen a aquestes entitats l'obligació de consolidar, previsió que s'ha recollit en la disposició addicional primera del Reial decret.

Adicionalment, les entitats sense fins de lucre poden establir vincles de cooperació amb altres entitats sense fins lucratiu per al millor exercici dels seus fins socials, en relacions diferents de les de propietat, control o gestió comunes, com ara l'ús d'un nom comú, compartir polítiques, procediments de qualitat, estratègies o recursos professionals o del voluntariat, tant en l'activitat operativa, com pel que fa al finançament o inversió, o a la seva política d'informació i rendiment de comptes. Aquestes xarxes d'entitats poden constituir grups de coordinació que no estan obligats a consolidar, però que si opten per elaborar aquests comptes ho han de fer seguint els mandats que estableixen les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

La disposició addicional segona del Reial decret manté l'esquema comptable de les associacions esportives declarades d'utilitat pública, en els mateixos termes que establia el Reial decret 776/1998, de 30 d'abril, si bé, en l'actualitat, amb referència al model comptable vigent.

Les habilitacions per a desplegaments normatius futurs queden incorporades en la disposició final primera que recull les competències establertes en la legislació vigent sobre el desenvolupament de l'adaptació. En particular, mereix que es destaquï la conferida a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes perquè elabori, mitjançant resolució, un text que de forma refosa presenti el Pla de comptabilitat i el Pla de comptabilitat de les petites i mitjanes entitats sense fins lucratiu, considerant la regulació específica que ara s'aprova, amb l'objectiu de proporcionar a aquests subjectes comptables un marc operatiu únic que contingui tots els elements necessaris per al registre de les operacions que puguin realitzar; incloses les que derivin, si s'escau, de l'activitat de caràcter mercantil o amb ànim de lucre.

Finalment, es deroga el Reial decret 776/1998, de 30 d'abril, pel qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu i les normes d'informació pressupostària d'aquestes entitats.

D'acord amb la disposició final tercera del Reial decret, l'entrada en vigor està prevista per als exercicis anuals que comencin a partir de l'1 de gener de 2012.

En virtut d'això, a proposta de la vicepresidenta del Govern d'Assumptes Econòmics i ministra 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 21 d'octubre de 2011,

DISPOSO:

Article 1. Aprovació de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu.

S'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu, el text de les quals s'insereix a continuació, com a annex I d'aquest Reial decret.

Article 2. Aprovació del pla d'actuació de les entitats sense fins lucratius.

S'aprova el model de pla d'actuació de les entitats sense fins lucratius, el text del qual s'insereix a continuació, com annex II d'aquest Reial decret.

Article 3. Àmbit d'aplicació de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratius.

1. Les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratius són aplicables obligatòriament per a totes les fundacions que són de competència estatal i associacions declarades d'utilitat pública. En particular, els són aplicables a les fundacions del sector públic estatal que integren el sector públic fundacional.

2. No obstant el que disposa l'apartat anterior, no tenen caràcter vinculant els moviments comptables inclosos en la cinquena part 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.

Article 4. Àmbit d'aplicació del pla d'actuació de les entitats sense fins lucratius.

El pla d'actuació de les entitats sense fins lucratius l'han d'elaborar obligatòriament les fundacions que són de competència estatal ajustant-se al model inclòs en l'annex II.

Article 5. Aplicació del Pla general de comptabilitat i del Pla general de comptabilitat de les petites i mitjanes empreses a les entitats sense fins lucratius.

1. En tot el que no modifiquin específicament les normes d'adaptació incloses en l'annex I és aplicable el Pla general de comptabilitat, en els termes que preveu el Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, així com les adaptacions sectorials i les resolucions de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes aprovades a l'empara de les disposicions finals primera i tercera, respectivament, del Reial decret esmentat.

2. Les entitats no lucratives que, d'acord amb el que estableixen els articles 6, 7 i 8 següents, hagin optat per aplicar el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses o, si s'escau, els criteris aplicables per les microentitats que conté, han d'aplicar el Pla esmentat o els criteris esmentats en tot el que no modifiquen les normes que s'insereixen a continuació.

Article 6. Àmbit d'aplicació de les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (pimes).

1. Poden aplicar el Pla general de comptabilitat de pimes totes les entitats sense fins lucratius, sigui quina sigui la forma jurídica, que durant dos exercicis consecutius reuneixin, a la data de tancament de cada un, almenys dues de les circumstàncies següents:

a) Que el total de les partides de l'actiu no superi els dos milions vuit-cents cinquanta mil euros.

b) Que l'import net del seu volum anual d'ingressos no superi els cinc milions set-cents mil euros. A aquests efectes, s'entén per import net del volum anual d'ingressos la suma de les partides 1. «Ingressos de l'entitat per l'activitat pròpia» i, si s'escau, de l'import net de la xifra anual de negocis de l'activitat mercantil.

c) Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no sigui superior a cinquanta.

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

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

Si l'entitat forma part d'un grup d'entitats en els termes que descriu la norma d'elaboració dels comptes anuals 11a *Entitats del grup, multigrup i associades* que conté la tercera part de les normes d'adaptació incloses en l'annex I, aquests límits s'han d'aplicar a la suma de l'actiu, de l'import net del seu volum anual d'ingressos i del nombre mitjà de treballadors del conjunt de les entitats que conformin el grup.

Les magnituds comptables a les quals es refereix aquest apartat són les que derivin de les normes comptables que hagin estat aplicables l'últim exercici i, si no, les del Pla general de comptabilitat de pimes.

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

2. En cap cas poden aplicar el Pla general de comptabilitat de pimes les entitats que estiguin en alguna de les circumstàncies següents:

- a) Que formin part d'un grup d'entitats que formuli o hauria d'haver formulat comptes anuals consolidats.
- b) Que la seva moneda funcional sigui diferent de l'euro.

3. L'opció que una entitat inclosa en l'àmbit d'aplicació del Pla general de comptabilitat de pimes exerceixi de seguir aquest Pla o el Pla general de comptabilitat, a més de les normes que ara s'aproven, s'ha de mantenir de manera continuada, com a mínim, durant tres exercicis, excepte que, amb anterioritat al transcurs de l'esmentat termini, l'entitat perdi la facultat d'aplicar el Pla general de comptabilitat de pimes, d'acord amb el que estableixen els apartats anteriors.

Article 7. Aplicació del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses a les entitats sense fins lucratius.

1. L'entitat que, a més de complir els requisits exigits a l'article anterior, opti per l'aplicació del Pla general de comptabilitat de pimes, l'ha d'aplicar de forma completa.

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

Article 8. Criteris específics aplicables per microentitats sense fins lucratius.

1. Els criteris que assenyalen els apartats següents d'aquest article els poden aplicar totes les entitats que, a més que hagin optat per aplicar el Pla general de comptabilitat de pimes, durant dos exercicis consecutius reuneixin, a la data de tancament de cada un, almenys dues de les circumstàncies següents:

- a) Que el total de les partides de l'actiu no superi 150.000 euros.
- b) Que l'import net del seu volum anual d'ingressos no superi els 150.000 euros. A aquests efectes, s'entén per import net del volum anual d'ingressos la suma de les partides 1. «Ingressos de l'entitat per l'activitat pròpia» i, si s'escau, de l'import net de la xifra anual de negocis de l'activitat mercantil.
- c) Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no sigui superior a cinc.

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

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

Si l'entitat forma part d'un grup d'entitats en els termes que descriu la norma d'elaboració dels comptes anuals 11a *Entitats del grup, multigrup i associades*, que conté la tercera part de les normes d'adaptació incloses en l'annex I, per a la quantificació dels imports s'ha de tenir en compte la suma de l'actiu, de l'import net del seu volum anual d'ingressos i del nombre mitjà de treballadors del conjunt de les entitats que conformin el grup.

A aquests efectes exclusius, quan sigui procedent considerar els criteris específics per a microentitats, el total actiu s'ha d'incrementar en l'import dels compromisos financers pendents derivats dels acords que descriu la norma primera de l'apartat 3 d'aquest article.

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

2. L'opció que una microentitat exerceixi d'aplicar o no els criteris específics que conté l'apartat 3 següent s'ha de mantenir de manera continuada, com a mínim, durant tres exercicis, excepte que, amb anterioritat al transcurs de l'esmentat termini, l'entitat perdi la facultat d'aplicar els criteris específics per a microentitats, d'acord amb el que estableix l'apartat anterior.

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

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

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

Els arrendataris dels acords d'arrendament financer o altres de naturalesa similar que no tinguin per objecte terrenys, solars o altres actius no amortitzables comptabilitzen les quotes meridades en l'exercici com a una despesa en el compte de resultats. Si s'escau, en el moment d'exercir l'opció de compra, es registra l'actiu pel preu d'adquisició de l'opció esmentada.

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

2a Préstecs concedits i rebuts en l'exercici de l'activitat pròpia a tipus d'interès zero o per sota de l'interès de mercat.

Els préstecs concedits i rebuts en l'exercici de l'activitat pròpia a tipus d'interès zero o per sota de l'interès de mercat es comptabilitzen per l'import lliurat o rebut, respectivament. Si s'escau, els interessos de l'operació es reconeixen, per l'import acordat, en el compte de resultats.

3a Deutes per ajudes concedides en l'exercici de l'activitat pròpia.

Les ajudes monetàries concedides per l'entitat als seus beneficiaris, amb venciment a curt o llarg termini, originen el reconeixement d'un passiu pel seu valor nominal.

Si la concessió de l'ajuda és pluriennal, el passiu també s'ha de registrar pel valor nominal de l'import compromès en ferm de forma irrevocable i incondicional. S'aplica aquest mateix criteri en els casos en què la prolongació de l'ajuda no estigui sotmesa a avaluacions periòdiques, sinó al mer compliment de tràmits formals o administratius.

4a Impost sobre beneficis.

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

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

a) El compte 621. «Arrendaments i cànon» que preveu la quarta part del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, es desagrega en els comptes següents de quatre xifres:

6210. «Arrendaments i cànon».

6211. «Arrendaments financers i altres».

El moviment del compte 6211 és el següent:

Es carrega:

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

S'abona:

Amb càrrec al compte 129.

b) El compte «447. Usuaris, deutors» que preveu la quarta part de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu.

c) El compte «412. «Beneficiaris, creditors» i el compte 650. «Ajudes monetàries» que preveu la quarta part de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu.

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

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

Disposició addicional primera. *Comptes anuals consolidats.*

1. Les fundacions que participin en societats mercantils i estiguin en qualsevol dels supòsits que preveuen per a la societat dominant els articles 42 i 43 del Codi de comerç han de formular comptes anuals consolidats en els termes que preveuen el dit Codi i el Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual s'aproven les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats i es modifica el Pla general de comptabilitat aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, i el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre.

2. Una xarxa d'entitats sense fins lucratiu és una estructura organitzada d'entitats sense fins lucratiu, que tenen per objectiu la cooperació per al millor exercici dels seus fins socials.

Si una xarxa d'entitats sense fins lucratiu elabora voluntàriament els comptes anuals agregats o combinats de les entitats que la integren, aquests comptes s'han de formular aplicant de manera obligatòria les normes de formulació de comptes anuals consolidats aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

La formulació i aprovació d'aquests comptes anuals i, si s'escau, la revisió posterior de l'òrgan competent, han de seguir el règim previst per als comptes consolidats en la norma corresponent reguladora del règim jurídic de l'entitat. Els comptes anuals els han

de signar totes les persones que tinguin conferida la facultat per a això, i si falta la signatura d'alguna s'ha de fer la indicació expressa de la causa en cada un dels documents en què falti. En tot cas els comptes anuals han d'expressar la data en què s'hagin formulat.

3. Els comptes anuals consolidats s'han de dipositar en el Registre Mercantil d'acord amb el que disposa la secció 2a del capítol III del títol III del seu Reglament.

Disposició addicional segona. *Associacions esportives.*

Les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu no són aplicables a les federacions esportives espanyoles i federacions territorials d'àmbit autonòmic que s'hi integren ni als clubs professionals i associacions esportives declarats d'utilitat pública que, tenint en compte els termes de la disposició transitòria cinquena del Reial decret 1514/2007, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat, es regeixen per l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 2 de febrer de 1994 per al cas de les federacions esportives, i per l'Ordre del Ministeri d'Economia de 27 de juny de 2000 en el cas de clubs professionals i associacions esportives, sense perjudici que en els comptes anuals s'inclougui la informació, que quan tinguin el caràcter d'utilitat pública, es requereix en l'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu. En concret, han d'incloure en la memòria dels comptes anuals informació relativa a:

- a) Activitat de l'entitat.
- b) Si s'escau, les bases de presentació i la informació de la liquidació del pressupost.
- c) Excedent de l'exercici.
- d) Ingressos i despeses.
- e) Aplicació d'elements patrimonials a fins propis.
- f) Canvis en l'òrgan de govern, direcció i representació.
- g) Informació sobre autoritzacions atorgades per l'autoritat administrativa corresponent que siguin necessàries per a determinades actuacions.
- h) Qualsevol altra informació que sigui significativa.

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

A l'inici del primer exercici en el qual una entitat deixi d'aplicar els criteris específics de les microentitats, els criteris nous s'han d'aplicar de forma retroactiva. La contrapartida dels ajustos que s'hagin de realitzar per reconèixer els actius i passius que siguin procedents és una partida de reserves, llevat que, d'acord amb els criteris inclosos en la segona part de les normes d'adaptació incloses en l'annex I, s'hagin d'utilitzar altres partides del patrimoni net.

En els primers comptes anuals que es formulin abandonant els criteris específics aplicables per les microentitats, l'entitat ha de crear en la memòria un apartat amb la denominació «Aspectes derivats de l'abandonament dels criteris específics aplicables per les microentitats», en el qual s'han d'esmentar les diferències entre els criteris comptables específics de les microentitats aplicats en l'exercici anterior i els actuals, així com la quantificació de l'impacte que produeix aquesta variació de criteris comptables en el patrimoni net de l'entitat.

Disposició addicional quarta. *Incorporació dels criteris específics aplicables per les microentitats.*

En l'exercici en el qual una entitat passi a aplicar els criteris específics de microentitats, ha de realitzar aquesta aplicació de forma prospectiva des de l'inici de l'exercici, i s'han de comptabilitzar d'acord amb els criteris anteriors els saldos pendents de cancel·lació.

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

Disposició addicional cinquena. *Aplicació per les entitats sense fins lucratiu de criteris del Pla general de comptabilitat de pimes quan en exercicis previs s'han utilitzat criteris del Pla general de comptabilitat.*

En el primer exercici en què una entitat, en compliment del que estableixen aquestes normes d'adaptació, deixi d'aplicar els criteris del Pla general de comptabilitat i apliqui els criteris del Pla general de comptabilitat de pimes, ha de realitzar aquesta aplicació de forma retroactiva, i a l'inici de l'exercici esmentat s'han de cancel·lar els ajustos per canvis de valor que figurin en el patrimoni net amb càrrec o abonament a les partides dels instruments financers que hagin originat els ajustos.

En els primers comptes anuals que es formulin aplicant criteris del Pla general de comptabilitat de pimes, l'entitat ha de crear en la memòria un apartat amb la denominació «Aspectes derivats de la transició als criteris del Pla general de comptabilitat de pimes», 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'entitat.

Disposició addicional sisena. *Ajustos derivats de l'aplicació de criteris del Pla general de comptabilitat per les entitats sense fins lucratiu.*

A l'inici del primer exercici en el qual l'entitat deixi d'aplicar els criteris del Pla general de comptabilitat de pimes, inclosos, si s'escau, els criteris de registre i valoració específics per a microentitats, ha d'aplicar els criteris del Pla general de comptabilitat de forma 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 és una partida de reserves, llevat que, d'acord amb els criteris inclosos en 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 els criteris del Pla general de comptabilitat, l'entitat ha de crear en la memòria un apartat específic amb la denominació «Aspectes derivats de la transició als criteris del 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'entitat.

Disposició transitòria única. *Regles d'aplicació de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratiu en el primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2012.*

1. El balanç d'obertura de l'exercici en què s'apliquin per primera vegada aquestes normes d'adaptació s'ha d'elaborar d'acord amb les regles següents:

- a) Es reclassifiquen els elements patrimonials en sintonia amb el que disposen aquestes normes.
- b) Es valoren aquests elements patrimonials pel seu valor comptable; i
- c) Es comprova el seu deteriorament de valor en aquesta data.

Sense perjudici d'això, l'entitat pot optar per valorar tots els elements patrimonials que preveu la lletra a) anterior per l'import que correspongui de l'aplicació retroactiva d'aquestes normes.

La contrapartida dels ajustos que s'hagin de realitzar per complir la primera aplicació d'aquestes normes és una partida de reserves.

2. Els comptes anuals corresponents al primer exercici que s'iniciï a partir d'1 de gener de 2012 es poden presentar:

- a) Amb la inclusió d'informació comparativa sense adaptar als criteris nous, cas en què els comptes anuals es qualifiquen d'inicials als efectes derivats de l'aplicació del principi d'uniformitat i del requisit de comparabilitat.

b) Amb la inclusió d'informació comparativa adaptada als criteris nous. En aquest cas la data de primera aplicació és la data de començament de l'exercici anterior al que s'iniciï a partir d'1 de gener de 2012.

3. En la memòria dels comptes anuals corresponents al primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2012, 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 a l'exercici anterior i al present, així com la quantificació de l'impacte que produeix aquesta variació de criteris comptables en el patrimoni net de l'entitat.

Disposició derogatòria única. *Derogació normativa.*

Queda derogat el Reial decret 776/1998, de 30 d'abril, pel qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratius i les normes d'informació pressupostària d'aquestes entitats, així com les normes del mateix rang o inferior el contingut de les quals s'oposi al que estableix aquest Reial decret.

Disposició final primera. *Habilitació normativa.*

1. D'acord amb el que preveu 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, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot aprovar, mitjançant resolució, normes de compliment obligat que despleguin les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratius 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.

2. Amb la finalitat de facilitar l'aplicació de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratius, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'aprovar, mitjançant resolució, un text que de forma refosa presenti el Pla de comptabilitat i el Pla de comptabilitat de les petites i mitjanes entitats sense fins lucratius, per a la qual cosa s'ha d'ajustar a la regulació que conté l'annex I que s'insereix a continuació. Aquestes normes han de seguir el procediment d'elaboració que regula l'article 24.1 de la Llei 50/1997, de 27 de novembre, del Govern.

Disposició final segona. *Títol competencial.*

Aquest Reial decret, en relació amb les associacions declarades d'utilitat pública, s'aprova a l'empara de l'article 149.1.14 de la Constitució, sense perjudici dels règims tributaris forals vigents als territoris històrics del País Basc i a la Comunitat Foral de Navarra.

Disposició final tercera. *Entrada en vigor.*

Aquesta norma entra en vigor l'1 de gener de 2012 i és aplicable, en els termes que preveu aquest Reial decret, per als exercicis econòmics que s'iniciïn a partir de la data esmentada.

Madrid, 24 d'octubre de 2011.

JUAN CARLOS R.

La vicepresidenta del Govern d'Assumptes Econòmics
i ministra d'Economia i Hisenda,
ELENA SALGADO MÉNDEZ

ANNEX I

Normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratius

1. En el marc anterior de regulació, Pla general de comptabilitat de 1990 i les disposicions de desplegament, es van aprovar les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratius i les normes d'informació pressupostària. La iniciativa trobava justificació en les característiques especials que tenen aquest tipus d'entitats, l'activitat principal de les quals no persegueix l'obtenció d'un lucre sinó fins d'interès general.

Després de l'aprovació del Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat, així com del Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses i els criteris comptables específics per a microempreses, en virtut de la disposició transitòria cinquena del Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre (amb un contingut similar la disposició transitòria sisena del Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre), s'ha mantingut la vigència de l'adaptació esmentada, excepte en els aspectes que de forma expressa s'oposen als criteris que conté el nou Pla.

Per tal d'aclarir-ne l'aplicació, i en sintonia amb aquest dret transitori, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes va publicar en el seu Butlletí (BOICAC) número 73, de setembre de 2008, la interpretació sobre els criteris que havien de seguir les entitats no lucratives, subjectes fins al moment a les normes d'adaptació de 1998, per elaborar els seus comptes anuals en els exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2008. A més a més, en el BOICAC número 76, de desembre de 2008, es va publicar una altra interpretació sobre el contingut concret dels models de balanç i compte de resultats que havien d'elaborar aquestes entitats.

Les normes que ara s'aproven, fruit de l'habilitació atribuïda al Govern en la disposició final tercera de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, perquè actualitzi les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratius, assumeixen, en el fonamental, la doctrina esmentada i tenen per objecte recollir, en el marc del nou Pla general de comptabilitat, el tractament d'aspectes específics propis de les entitats sense fins de lucre, i preveure les diferents activitats que realitzen aquest tipus d'entitats.

2. Aquestes normes, de la mateixa manera que el seu antecedent immediat, tenen com a destinatari les entitats esmentades, i les han de complir obligatòriament les fundacions de competència estatal i les associacions declarades d'utilitat pública, sense perjudici que altres entitats puguin quedar incloses obligatòriament dins del seu àmbit d'aplicació si la norma substantiva corresponent així ho disposa.

En aquest sentit, seria desitjable que si la norma reguladora respectiva imposa l'obligació de portar una comptabilitat que expressi la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'entitat, el registre, valoració i presentació de les operacions en els comptes anuals es realitzés sobre la base de la integritat dels criteris que ara s'aproven, i, en conseqüència, es desaconsella una aplicació «a la carta» d'aquestes disposicions.

Per elaborar-les s'ha partit del treball realitzat pel grup d'experts nomenats pel president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en la Resolució de 18 de novembre de 2010, integrat per tècnics del mateix Institut, associacions representatives del sector i per professionals i acadèmics que van aportar els seus coneixements i experiència de gran utilitat, tant des d'una consideració global com referides a operacions específiques d'aquest tipus d'entitats, i així van unir la doble perspectiva teòrica i pragmàtica plasmada en la dinàmica evolutiva del món de les entitats no lucratives.

D'això es dedueix que aquestes normes d'adaptació ajustades al Pla general de comptabilitat són l'obra d'un conjunt molt ampli d'experts comptables en la configuració del qual s'ha buscat aconseguir un equilibri adequat en la participació de professionals

experts en la comptabilitat d'entitats sense fins de lucre, professors universitaris relacionats amb la matèria i representants de l'Administració Pública.

Així mateix, encara que s'han valorat tots els criteris exposats pels diferents components del grup de treball, en les decisions adoptades han primat els que, d'acord amb les línies marcades pel Pla general de comptabilitat i atesa la naturalesa dels fets, permeten aconseguir un reflex comptable adequat de la significació econòmica i financera.

3. L'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratius és imposada per les característiques diferencials del subjecte comptable al qual va dirigida. Són entitats l'objectiu de les quals no és obtenir un lucre comercial sinó perseguir fins d'interès general en benefici de la comunitat, entre els quals es poden citar els d'assistència social, cívics, educatius, culturals, científics, esportius, sanitaris, de cooperació per al desenvolupament, de defensa del medi ambient o de foment de l'economia o de la recerca, de promoció del voluntariat o qualssevol altres de naturalesa anàloga.

En el transcurs de les diferents reunions, els integrants del grup de treball han tingut en tot moment present aquesta circumstància. És a dir, el fet que la comptabilitat de les entitats sense fins lucratius no pot desconèixer l'element que les caracteritza, l'absència de lucre, si es comparen amb altres operadors econòmics que intervenen en el mercat amb l'objectiu de rendibilitzar la seva inversió, amb caràcter general, en forma de fluxos d'efectiu.

Davant d'aquests operadors, les entitats sense fins lucratius no busquen el benefici propi i la seva distribució posterior entre els socis o partícips, sinó el benefici de la comunitat en general, i aquest aspecte motiva que la imatge fidel que han de mostrar els seus comptes anuals, en particular, el seu compte de resultats, ha d'incidir en la presentació dels recursos obtinguts en un període i la seva utilització o destí en la consecució dels diferents fins, amb l'objectiu que la informació subministrada sigui comprensible i útil per als aportadors, beneficiaris i altres interessats, com l'Administració Pública.

En definitiva, els aportadors de fons en aquestes entitats no prenen les decisions d'«invertir» en funció del rendiment generat per la seva aportació, sinó depenent dels fins esmentats, amb els quals s'identifiquen, i del seu grau de compliment.

4. Les normes que ara s'aproven, en la mesura que suposen un desplegament normatiu de la Llei 16/2007, de 4 de juliol, i una adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratius, de la mateixa manera que la dita normativa, tenen com a objectiu aprofundir en l'harmonització de la normativa comptable nacional amb la internacional. Per això, introdueixen en el marc comptable que és aplicable als comptes anuals individuals de les entitats sense fins lucratius espanyoles unes normes compatibles amb les normes internacionals, amb la inclusió de les precisions que es consideren necessàries per tractar des d'una perspectiva econòmica racional l'especialitat d'aquestes entitats.

En aquest punt cal posar de manifest l'absència en el moment present d'una norma internacional d'informació financera que reguli el tractament comptable aplicable a l'activitat que duen a terme les entitats no lucratives. No obstant això, es pot destacar en aquest àmbit la labor del FASB (Financial Accounting Standards Board) nord-americà, a través del seu document de Declaració de conceptes número 4, sobre els *objectius de la informació financera en les entitats sense ànim de lucre*, així com el contingut de la codificació de normes comptables americanes, que en el concepte 958 «Not-for-profit Entities» ha integrat la *comptabilitat de les entitats no lucratives*.

De la mateixa manera, dins del context internacional és necessari considerar com a referent, per la similitud en la pròpia essència i objecte de caràcter social de les entitats no lucratives amb les de caràcter públic, les normes internacionals per al sector públic emeses per l'IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), l'objecte de les quals és tractar les especialitats comptables de les entitats del sector públic, i promoure al mateix temps en aquest àmbit la convergència amb les mateixes normes internacionals d'informació financera.

En l'àmbit intern, cal fer referència al treball dut a terme els últims anys per l'Associació Espanyola de Comptabilitat i Administració d'Empreses materialitzat en els textos següents: document núm. 1: Marc conceptual de la informació financera per a entitats sense fins lucratiu, de juny de 2008, i document núm. 2: Els estats comptables de les entitats sense fins lucratiu, del 2010.

Aquestes experiències van ser preses pel grup de treball com a font d'inspiració per tal de treure a llum el document que ha servit de base per redactar aquestes normes.

5. L'adaptació té la mateixa estructura que el Pla general de comptabilitat, si bé s'ha considerat convenient, per economia de mitjans, recollir únicament les normes específiques d'aquestes entitats, és a dir, les que estan més estretament relacionades amb les activitats realitzades en el compliment dels seus fins, sense ànim de lucre, amb independència que el lliurament dels béns o la prestació del servei s'atorgui de manera gratuïta o mitjançant contraprestació.

El tractament comptable dels restants fets i transaccions no presenta cap diferència amb el que preveu la norma general, circumstància que justifica la tècnica de normalització que s'ha elegit, en nom de la claredat. A aquest efecte, mereix destacar-se l'habilitació conferida a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes perquè elabori, mitjançant resolució, un text que de forma refosa presenti el Pla de comptabilitat de les entitats sense fins lucratiu i el Pla de comptabilitat de les petites i mitjanes entitats sense fins lucratiu, considerant la regulació específica que ara s'aprova, amb l'objectiu de proporcionar a aquests subjectes comptables un marc operatiu únic que contingui tots els elements necessaris per al registre de les operacions que puguin realitzar; incloses les que derivin, si s'escau, de l'activitat de caràcter mercantil o amb ànim de lucre. En aquesta labor, lògicament, s'han de considerar els criteris que ara s'aproven.

En conseqüència, les entitats sense fins lucratiu han d'aplicar de manera obligatòria a totes les operacions i fets econòmics no previstos en aquesta adaptació el Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, el Pla general de comptabilitat per a petites i mitjanes empreses, així com els criteris específics de les microentitats.

D'acord amb el que s'ha indicat, s'inclouen cinc parts:

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

6. En comparació amb el marc conceptual de la comptabilitat de les empreses, l'aprovat per a les entitats sense fins lucratiu inclou els canvis següents.

La primera i, potser, la modificació de més calat és la que afecta els documents que integren els comptes anuals en presentar-se en un sol estat, el compte de resultats, les variacions en el patrimoni net que les empreses mostren en el compte de pèrdues i guanys i l'estat de canvis en el patrimoni net.

La Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, i la Llei orgànica 1/2002, de 22 de març, reguladora del dret d'associació, disposen que els documents que integren els comptes anuals són el balanç, el compte de resultats i la memòria, sense preveure els dos documents nous, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu. La divergència lògicament respon al fet que la redacció d'aquestes normes és anterior a la reforma incorporada a l'article 34 del Codi de comerç per la Llei 16/2007, de 4 de juliol.

Deixant al marge aquesta circumstància i entrant en el fons de la qüestió, en particular, quin hauria de ser el contingut adequat del compte de resultats d'una entitat sense fins lucratiu, després d'un intens debat, la majoria del grup considerava que aquest document havia de mostrar els augments i les disminucions del patrimoni net produïts en l'exercici, com a expressió de la variació en els recursos nets no exigibles posats a disposició de l'entitat, en aquest exercici, per al compliment dels seus fins.

Així, davant l'opció de cenyir-se al model regulat per a les empreses, la majoria dels integrants del grup sostenien que el compte esmentat a més de correspondre's millor amb

l'objectiu d'imatge fidel que ha d'aconseguir la comptabilitat d'aquestes entitats, en funció de la seva especial naturalesa, estava en sintonia amb el criteri seguit per altres emissors de normes en l'àmbit internacional com per exemple el FASB als EUA. En l'àmbit intern, cal ressaltar que el criteri elegit també està en línia amb el proposat per la Comissió d'Entitats sense Fins Lucratius de l'Associació Espanyola de Comptabilitat i Administració d'Empreses en el document núm. 2: Els estats comptables de les entitats sense fins lucratius, de 2010.

Una vegada fixat aquest contingut «ampli» del compte de resultats, els integrants del grup de treball van concloure que la inclusió d'un estat de canvis en el patrimoni net, lògicament, ja no tenia rellevància.

Finalment, respecte a l'estat de fluxos d'efectiu es va considerar que el que era més oportú era ubicar-lo en la memòria, vista la previsió legal sobre els documents que integren els comptes anuals de les fundacions que són de competència estatal.

El segon canvi ressenyable en el marc conceptual és l'introduït en la redacció dels elements que integren els comptes anuals: actius, passius, patrimoni net, ingressos i despeses. En particular, la nova definició d'«actiu» i el seu criteri de reconeixement en resposta als objectius de naturalesa social que, amb caràcter general, aquestes entitats persegueixen, circumstància que exigeix substituir la referència a l'assoliment de beneficis o rendiments econòmics per l'expectativa d'obtenir rendiments aprofitables en l'activitat futura, menció que engloba els primers i addicionalment amplia la definició als que sense generar els beneficis esmentats sí que incorporen un potencial de servei per als usuaris de l'entitat.

En sintonia amb aquesta finalitat, la tercera modificació rellevant és la introduïda en els criteris de valoració en què s'incorpora el cost de reposició com la millor estimació del valor en ús dels actius no generadors de fluxos d'efectiu, als efectes de calcular-ne el deteriorament, i es porta a col·lació per analogia el tractament que regula l'Ordre EHA/733/2010, de 25 de març, per als actius no generadors de fluxos d'efectiu de les empreses públiques que operen en determinades circumstàncies.

Per finalitzar amb l'exposició dels aspectes més innovadors recollits en el marc conceptual, és necessari fer una referència breu a la manera com s'ha resolt la confluència en uns mateixos comptes anuals de l'activitat pròpia i l'activitat mercantil que puguin realitzar algunes entitats, quan la seva norma substantiva així ho prevegi.

L'article 25.9 de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions de competència estatal, disposa que, quan es realitzin activitats econòmiques, la comptabilitat d'aquestes entitats s'ha d'ajustar al que disposa el Codi de comerç. Per la seva part, l'article 23 del Reglament de desplegament estableix que les fundacions poden exercir activitats pròpies i activitats mercantils, i a aquests exclusius efectes s'identifica una correspondència entre els termes «activitat econòmica» i «activitat mercantil». Al seu torn, de la lectura de l'article 23.2 del dit Reglament sembla que s'infereix que aquesta última, amb caràcter general, és la realitzada per l'entitat quan percep un preu de mercat pel servei que presta, al marge que estigui relacionada amb els fins fundacionals, sigui complementària o accessòria.

En aquest context normatiu, i amb l'objectiu de preservar la comparabilitat de la informació economicofinancera de l'activitat empresarial en el model comptable intern, independentment de quina sigui la naturalesa jurídica de l'operador econòmic que la realitza, aquesta regulació determina que els criteris comptables aplicats per aquestes entitats en l'exercici de l'activitat mercantil no difereixin dels aplicats per les empreses, sense perjudici de les diferències ja apuntades en relació amb els documents que integren els comptes anuals, que en tot cas són els que fixa la norma reguladora del règim jurídic de l'entitat.

7. La segona part de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense fins lucratius conté les normes de registre i valoració aplicables a les diferents transaccions o fets econòmics, així com als diversos elements patrimonials.

Cal recordar que els criteris que s'han inclòs en l'adaptació s'han de complementar amb els que preveu la segona part del Pla general de comptabilitat o, si s'escau, el Pla

general de comptabilitat de pimes, llevat que els aprovats s'oposin a la regulació general, cas en què lògicament preval la norma especial aquí regulada.

Així, les matèries que s'ha considerat necessari desenvolupar o regular de manera específica són les següents:

- Immobilitzat material no generador de fluxos d'efectiu.
- Normes particulars sobre les despeses de recerca i desenvolupament que es puguin qualificar d'actius no generadors de fluxos d'efectiu.
- Béns del patrimoni històric.
- Crèdits i debits per l'activitat pròpia.
- Existències no generadores de fluxos d'efectiu.
- Impostos sobre beneficis.
- Despeses i ingressos de les entitats no lucratives.
- Subvencions, donacions i llegats rebuts.
- Fusions entre entitats no lucratives.

8. El Pla general de comptabilitat disposa que s'ha de reconèixer una pèrdua per deteriorament de valor d'un bé d'immobilitzat si el seu valor comptable és superior al seu import recuperable, entès aquest com l'import més gran entre el seu valor raonable menys els costos de venda i el seu valor en ús.

En funció de les característiques especials de les entitats no lucratives, l'objecte de les quals no és l'obtenció d'un rendiment econòmic i els actius de les quals, en conseqüència, no tenen per finalitat generar fluxos d'efectiu, la majoria dels integrants del grup de treball no considerava adequat aplicar aquest criteri, perquè en algunes circumstàncies seria complex determinar el valor raonable d'aquests béns i, amb caràcter general, no se'n podria determinar el valor en ús per referència als fluxos d'efectiu. Per contra, entenien encertat que el tractament d'aquesta pèrdua per deteriorament es realitzés prenent com a referent el potencial de servei que manté l'actiu en sintonia amb la regulació inclosa en l'Ordre EHA/733/2010, de 25 de març, per als actius no generadors de fluxos d'efectiu de les empreses públiques que operen en determinades circumstàncies.

Aquesta Ordre, inspirada en la Norma internacional de comptabilitat del sector públic núm. 21. *Deteriorament dels actius no generadors d'efectiu*, substitueix el valor en ús pel «cost de reposició depreciat» com a paràmetre per realitzar el «test de deteriorament».

Així mateix, i en l'àmbit concret de les fundacions, altres països (és el cas d' Austràlia; «ACT Accounting Policy-Impairment of Assets», de novembre de 2008) han adoptat criteris similars al del cost de reposició depreciat per comptabilitzar el deteriorament de valor dels actius afectes a l'activitat no lucrativa.

En aquest punt, es va obrir un intens debat sobre la conveniència d'adjectivar els actius de les entitats no lucratives com a no generadors de fluxos d'efectiu, i la regla general és precisament aquesta, és a dir, el fet que aquests béns no produeixen els rendiments esmentats, diferenciació que addicionalment podria originar una dificultat afegida com és la necessitat d'identificar les dues categories d'elements de l'immobilitzat, els generadors i els no generadors de fluxos d'efectiu, i s'han d'aplicar als primers els criteris generals del Pla en matèria de deteriorament, baixes i permutes i a aquests últims, els que ara s'aproven.

Finalment, es manté aquesta divisió com a reflex de la mateixa diferència que és subjacent en l'anàlisi econòmica d'aquests actius. Uns de mantinguts amb la finalitat de generar fluxos d'efectiu, en conseqüència, amb una motivació anàloga a la que suporta el criteri aplicable en el marc general, que la norma no pot desconèixer sense risc d'introduir biaixos i incoherències en el model comptable intern, i els altres d'aliens a la finalitat esmentada, circumstància que motiva atorgar-los un tractament comptable adequat en la línia que s'ha exposat.

A més a més, és necessari indicar que, tal com s'aclareix en la mateixa norma, en els casos en què pugui no estar clar si un actiu es posseeix amb la finalitat principal de generar o no un rendiment comercial, atesos els objectius que persegueixen les entitats

no lucratives, hi ha una presumpció que, llevat que hi hagi una evidència clara del contrari, aquests actius pertanyen a la categoria d'actius no generadors de fluxos d'efectiu.

Una altra novetat inclosa en la norma sobre immobilitzat material és el tractament comptable de les permutes, quan s'intercanvien béns d'immobilitzat no generadors de fluxos d'efectiu. En aquests casos, la majoria dels integrants del grup també considerava que la regulació del Pla general de comptabilitat n'havia de ser una excepció i que, atesa la naturalesa d'aquestes entitats, era més oportú assimilar el tractament comptable d'aquestes operacions al que preveu la regulació general per al supòsit de les permutes no comercials.

Sense perjudici del que s'ha indicat, cal ressaltar la naturalesa especial d'aquests criteris, limitats en l'abast als actius no generadors de fluxos d'efectiu. En conseqüència, si aquestes entitats posseeixen actius amb la finalitat de generar fluxos d'efectiu han d'aplicar el Pla general de comptabilitat per reconèixer i valorar les operacions de permuta, baixes i el deteriorament dels elements de l'immobilitzat.

Adicionalment, es precisa el criteri que s'ha de seguir quan, a més d'haver-hi pèrdues per deteriorament prèviament comptabilitzades, el valor raonable de l'actiu rebut supera el valor comptable del lliurat, en sintonia amb la regulació vigent en aquesta matèria per a les empreses.

També s'aclareix, d'acord amb les disposicions del Pla d'empreses i la mateixa regulació substantiva, que les aportacions realitzades a títol de dotació fundacional o fons social s'han de reconèixer pel seu valor raonable. L'aportador ha de comptabilitzar aquesta operació com a una despesa, en sintonia amb la doctrina de l'ICAC sobre el registre d'aquestes operacions que, quan siguin de caràcter excepcional i quantia significativa, s'ha de mostrar en la partida d'«Altres resultats», que s'ha de crear formant part de l'excedent de l'activitat, d'acord amb la norma 7a d'elaboració dels comptes anuals, que conté la tercera part del Pla general de comptabilitat.

Finalment, la norma d'immobilitzat material tracta les operacions de cessió d'ús sense contraprestació quan l'entitat actua com a cedent i la norma sobre subvencions, donacions i llegats analitza els diferents supòsits en què és beneficiària de la cessió, en els dos casos assumint la doctrina de l'ICAC en la resposta a les consultes formulades per les entitats no lucratives sobre aquestes qüestions.

9. En relació amb l'immobilitzat intangible, la definició i el criteri de reconeixement d'un actiu que recull el marc conceptual exigeix, al seu torn, que la norma tercera precisi el tractament de les despeses de recerca i desenvolupament que compleixin els requisits perquè es qualifiquin d'immobilitzat no generador de fluxos d'efectiu.

10. La norma quarta està dedicada al tractament comptable dels béns del patrimoni històric. El principal debat sobre aquests béns es va centrar en la conveniència o no de mantenir la norma de valoració específica de l'any 1998 sobre valoració inicial, quan es rebien a títol gratuït, i el tractament comptable de les reparacions i conservacions de caràcter extraordinari que solen requerir aquests actius.

La majoria dels integrants del grup postulaven per no introduir diferències en aquest cas, en relació amb el model general, i, en conseqüència per reconèixer-los en el moment inicial pel seu valor raonable, sense perjudici que, atesa la naturalesa d'aquests béns, quan no es pugui estimar de forma fiable el valor esmentat, el preu d'adquisició estigui format per l'import satisfet per les despeses de condicionament en què s'hagi incorregut.

Ultra això, tenint en compte la notable dificultat moltes vegades de ponderar un adequat valor raonable per a aquest tipus de béns, els integrants del grup coincidien que un bon indicador del valor esmentat podria ser l'import pel qual estiguin assegurats, el valor en ús alternatiu, el valor pel qual va ser adquirit pel donant o l'import pel qual figuren en la comptabilitat del donant. Lògicament, en els casos en què hi hagi diversos valors disponibles, la norma no permet optar per qualsevol dels valors sinó pel més fiable en sintonia amb el que preveu el marc conceptual de la comptabilitat, considerant el cost d'obtenir els valors esmentats.

Sobre la conveniència d'estendre el criteri de no-amortització a altres actius que no gaudeixen de la qualificació legal de béns del patrimoni històric, els integrants del grup van

expressar que podria estar justificat sempre que l'entitat acredités que la vida útil dels béns esmentats també és indefinida. A aquest efecte, s'ha de considerar que, perquè es pugui exceptuar d'aquesta regla, l'actiu no hauria de patir desgast pel seu funcionament, ús o gaudi. És a dir, el seu valor cultural o històric està previst (n'hi ha evidència) que perdura al llarg del temps, i el tenidor en garanteix la protecció i conservació amb les infraestructures tecnològiques oportunes.

En coherència amb això, si per diverses causes com ara vibracions, l'ús del públic, pol·lució, etcètera, aquests actius han de ser objecte de contínues reparacions, restauracions i arranjaments per preservar el seu valor, els actius han de ser objecte d'amortització. Així mateix, és necessari tenir en compte que qualsevol cost de rehabilitació o similar que s'hagi capitalitzat, diferent dels costos de conservació o manteniment habituals, s'ha d'amortitzar al llarg del temps en què s'obtinguin els beneficis econòmics o potencial de servei per haver incorregut en els costos esmentats.

Finalment, si aquests actius tenen l'origen en els treballs realitzats per la mateixa entitat, els integrants del grup consideraven que, llevat de prova en contra, s'hauria de presumir que el requisit esmentat més amunt no es compleix, de manera que haurien de ser objecte d'amortització sobre la base de les estimacions oportunes en les quals se'n determini la vida útil i el criteri per comptabilitzar la depreciació sistemàtica.

11. La norma cinquena es dedica als crèdits i debits originats en el compliment de fins. Destaca la regulació dels préstecs concedits en l'exercici de l'activitat pròpia a tipus d'interès zero o per sota de l'interès de mercat, en sintonia amb el criteri general inclòs en el Pla d'empreses, amb la finalitat que la diferència entre el valor raonable del crèdit en la data de la concessió i l'import lliurat posi de manifest l'ajuda monetària atorgada.

Un altre aspecte debatut en profunditat va ser el tractament comptable de les ajudes pluriennals concedides per l'entitat, de manera irrevocable i incondicional, és a dir, el d'aqueles l'atorgament de les quals posa de manifest un passiu en el moment inicial i el dret corresponent de cobrament en el beneficiari, i la discussió es va centrar en el criteri que s'havia de seguir per valorar aquest deute. Així, davant dels integrants que defensaven la que podríem denominar solució més ortodoxa consistent a reconèixer la despesa i el passiu pel valor actual de l'ajuda concedida, i posteriorment actualitzar el deute comptabilitzant la despesa financera corresponent, altres integrants del grup sostenien que la complexitat d'aquest criteri feia aconsellable reconèixer l'ajuda i el deute pel seu valor nominal o, alternativament, el passiu pel seu valor actual, i comptabilitzar la diferència amb la despesa, registrat pel nominal, en una mena de compte compensador.

Per tal de conciliar els dos plantejaments, en la norma ha prosperat el reconeixement de la despesa i del passiu pel valor actual, però s'habilita al mateix temps la possibilitat del registre pel valor nominal en els casos en què l'entitat opti per aplicar els criteris de registre i valoració específics de les microentitats.

12. La norma sisena regula les existències lliurades sense contraprestació o per un import simbòlic o reduït i en qualsevol cas inferior al seu valor de mercat, i assenjala que han de figurar com a una despesa en el compte de resultats pel seu valor comptable.

La regulació especial de les existències no generadores de fluxos d'efectiu es completa amb l'aplicació, als efectes de calcular-ne el possible deteriorament, d'un criteri similar al descrit per a l'immobilitzat.

13. El tractament comptable de la despesa per impost sobre societats inclòs en l'adaptació aclareix que els resultats procedents de les activitats econòmiques exemptes han d'originar l'oportú ajust als efectes exclusius de calcular la base imposable, i això, atesa la naturalesa de diferència permanent, motiva un impost corrent menys gran.

14. També són ressenyables els criteris establerts per al reconeixement i la valoració de les despeses i els ingressos que es produeixen de manera més habitual en aquestes organitzacions.

En particular, la norma vuitena disposa que les ajudes atorgades s'han de reconèixer en el moment en què s'aprovi la concessió, d'acord amb el principi de meritació.

Adicionalment, s'aclareix el tractament dels desemborsaments realitzats per a l'organització d'esdeveniments futurs, una qüestió que ha plantejat dubtes en la pràctica, i

s'assenyala que s'han de reconèixer, amb caràcter general, en el compte de resultats de l'entitat com a una despesa en la data en què s'hi incorri.

En la comptabilització dels ingressos propis de l'entitat, al marge de concretar-se l'aplicació del principi de meritació i recordar-se la necessitat d'efectuar les periodificacions oportunes, mereix ressaltar-se una qüestió sobre les altres. La circumstància que els lliuraments de béns i prestacions de serveis es comptabilitzin per l'import acordat, sempre que responguin a la lògica que sosté aquestes entitats, és a dir, sempre que la diferència sigui a favor del beneficiari o usuari com a expressió de l'ajuda o servei prestat per l'entitat en compliment dels seus fins.

15. Una disposició molt desplegada i àmpliament debatuda en el grup és la norma novena dedicada a les subvencions, donacions i llegats rebuts.

A més de recollir la doctrina de l'ICAC sobre determinades operacions, també refon i revisa els criteris generals en la matèria que conté el Pla d'empreses, posteriorment desplegats en la disposició addicional única de l'Ordre EHA/733/2010, de 25 de març, respecte a quan s'ha de qualificar una subvenció de no reintegrable.

És convenient aclarir, davant els dubtes que es van suscitar en el si del grup de treball, que l'entitat només actua com mer intermediari quan no sigui la beneficiària de l'ajuda, és a dir, quan a més d'actuar per compte de la persona o òrgan concedent, les facultats que se li confereixen per fixar les condicions que han de complir els beneficiaris i avaluar el seu grau de compliment, per tal d'assignar les ajudes, siguin molt reduïdes o gairebé nul·les. *En sentit contrari*, l'entitat actua per compte propi en els casos en què, malgrat que l'aportador imposi una condició, per exemple, restringir la utilització dels fons rebuts a una determinada finalitat que vol promoure, l'entitat reté el control sobre els fons rebuts i, en conseqüència, estableix en última instància els criteris per repartir-los.

També cal precisar que en relació amb el tractament comptable de les ajudes no monetàries rebudes i, en particular, de les prestacions de serveis, es va concloure que no es podien qualificar d'aquesta manera les que presti el voluntariat, és a dir, les persones físiques que de manera altruïsta col·laborin amb l'entitat duent a terme un treball aliè a l'exercici de la seva activitat empresarial o professional.

16. Finalment, la norma desena regula els aspectes generals relacionats amb el tractament comptable de les fusions entre entitats no lucratives, i és aplicable exclusivament a les operacions de reestructuració en què intervinguin exclusivament entitats no lucratives.

17. La tercera part de l'adaptació inclou les normes d'elaboració dels comptes anuals i els models de balanç, compte de resultats i memòria que han d'aprovar les entitats sense fins lucratiu, d'acord amb la seva normativa específica.

Seguint els criteris del Pla general de comptabilitat, amb la finalitat de facilitar la comparabilitat de la informació financera, s'han elaborat models de format definit, amb denominacions concretes i que són aplicables obligatòriament. Així mateix, s'han elaborat tres models de comptes anuals, el normal, l'abreujat i el simplificat, que han de fer servir les microentitats que optin pels criteris de registre i valoració inclosos a l'article 8 del Reial decret pel qual s'aproven aquestes normes.

L'article 25.3 de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, disposa que aquestes entitats poden formular els comptes anuals en model abreujat quan compleixin els requisits establerts sobre això per a les societats mercantils. En aquest sentit, la referència a l'import net de la xifra anual de negocis, que estableix la legislació mercantil, s'entén realitzada al volum anual d'ingressos per l'activitat pròpia més, si és procedent, la xifra anual de negocis de la seva activitat mercantil. En essència, també han d'aplicar els models abreujats, amb les adaptacions necessàries, les entitats que optin per seguir els criteris de registre i valoració inclosos en la segona part del Pla general de comptabilitat de pimes.

Sens dubte, el compte de resultats és el que presenta els canvis més significatius perquè es passa d'un document on es reflectien exclusivament els ingressos i les despeses imputats en el resultat de l'exercici a un model que presenta tots els canvis produïts en el patrimoni net, i s'hi distingeixen els conceptes següents:

- Excedent de l'exercici.
- Ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net.
- Reclassificacions en l'excedent de l'exercici.
- Ajustos per canvis de criteris i errors.
- Aportacions i disminucions de la dotació fundacional o fons social.

Vista aquesta composició, s'infereix que el saldo del compte esmentat el formen les aportacions i disminucions de la dotació fundacional o fons social, i tots els ingressos i despeses de l'exercici i dels exercicis anteriors que s'hagin de registrar en el present per causa d'un canvi de criteri o l'esmena d'un error comptable.

En el Pla general de comptabilitat i en el Pla general de comptabilitat de pimes, aquesta informació es mostra en el saldo de l'estat total de canvis en el patrimoni net. El compte de pèrdues i guanys presenta el resultat del període de forma independent, i a partir d'aquesta presentació es configura una magnitud aïllada que permet conformar el nucli de la base imposable de l'impost sobre societats, o aplicar les regles mercantils per identificar el benefici repartible.

Si bé en les entitats sense fins lucratius les dues finalitats gaudeixen de menys rellevància, també és cert que tant la norma substantiva com la fiscal han construït a partir del resultat comptable l'exigència d'obligacions molt rellevants com ara el grau de compliment del destí de rendes i ingressos als fins propis.

Atesa aquesta circumstància, i la naturalesa complementària de les disposicions de registre i valoració incloses en la segona part del Pla general de comptabilitat i del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, en l'adaptació s'aclareix que les referències que en els esmentats textos s'efectuen al compte de pèrdues i guanys s'han d'entendre realitzades a l'excedent del compte de resultats de la nova adaptació. Una vegada establert aquest punt de connexió entre els dos models, el de l'empresa i el de les entitats sense fins lucratius, la presentació en un sol document de la totalitat dels ingressos i despeses només redunda en un augment de la rellevància de la informació subministrada.

Tal com s'ha indicat, a més de tots els ingressos i les despeses, el nou compte de resultats mostra les variacions del patrimoni net que provenen de les operacions directament relacionades amb els augments o disminucions de la dotació fundacional o fons social. Aquest criteri persegueix identificar la variació dels recursos no exigibles originada en l'exercici, com a indicador de la capacitat per desenvolupar els fins en els exercicis següents. És a dir, no es pretén assimilar el concepte de dotació o aportacions al fons social a la definició d'ingrés, i la seva disminució a la de despesa, sinó que la finalitat perseguida és mostrar el fons econòmic de la transacció, que, a diferència de les aportacions al capital de les societats mercantils, no en busca la recuperació més una rendibilitat, sinó dotar de viabilitat econòmica un determinat projecte, en la consecució del qual es podrien arribar a consumir els fons esmentats.

18. La memòria, de la mateixa manera que passa amb el Pla general de comptabilitat, adquireix més rellevància en l'adaptació que en l'antecedent immediat. S'incorporen tres models: el normal, l'abreujat i el simplificat.

La utilització dels diferents models que, en tot cas, incorporen la informació mínima que s'ha d'emplenar, depèn de la mida de l'entitat no lucrativa, de manera que el model de memòria abreujada l'han d'utilitzar les entitats que compleixin els requisits que estableix el Pla general de comptabilitat per formular balanç i memòria abreujats, que s'han reproduït en la tercera part de l'adaptació, així com les entitats que, a més de complir les condicions establertes, optin per l'aplicació dels criteris del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses.

El model simplificat de memòria l'han de fer servir exclusivament les entitats que, a més de complir els requisits establerts, optin per aplicar els criteris específics per a microentitats.

En particular, ateses les especials característiques de l'activitat realitzada per aquests subjectes comptables i en compliment del que estableix la normativa específica, aquests models incorporen apartats destinats a facilitar informació sobre les matèries següents:

- Béns integrants del patrimoni històric.
- Usuaris i altres deutors de l'activitat pròpia.
- Beneficiaris i creditors.
- Memòria d'activitats.
- Aplicació d'elements patrimonials a fins propis.
- Despeses d'administració.
- Inventari.

La memòria d'activitats i l'aplicació dels elements patrimonials als fins propis constitueixen, sens dubte, dues de les informacions més rellevants que han de subministrar aquestes organitzacions i que en determinats casos, com ara les fundacions de competència estatal, la norma substantiva corresponent exigeix com a contingut obligatori.

D'altra banda, s'ha de destacar que les entitats que realitzin activitats pròpies conjuntament amb activitats econòmiques/mercantils han d'incorporar en el model de memòria que utilitzin un apartat nou denominat «Elements patrimonials afectes a l'activitat mercantil», en el qual s'ha de diferenciar entre els elements de l'actiu i entre els ingressos i despeses els que estan afectes a l'activitat pròpia o a l'activitat mercantil, i també s'ha de determinar l'excedent que correspon a cada una d'aquestes activitats.

Finalment, s'ha d'assenyalar que, si bé la memòria recull informació rellevant per verificar el grau de realització de cada activitat o el grau de compliment dels objectius, el pla d'actuació no forma part dels comptes anuals, sense perjudici que lògicament s'hagi hagut de prendre com a referent per identificar la informació que sobre el seu grau de compliment s'ha d'incloure en la memòria.

19. La quarta part de l'adaptació es refereix a les novetats en el quadre de comptes, que normalment han d'utilitzar les entitats sense fins de lucre i que, de la mateixa manera que el Pla general de comptabilitat i l'adaptació de 1998, segueix la classificació decimal.

En la seva redacció s'ha intentat respectar, en la mesura del que ha estat possible, l'estructura dels subgrups i els títols del Pla general de comptabilitat, així com les denominacions dels comptes específics i el desglossament dels comptes en quatre xifres, que ja l'adaptació de 1998 va haver d'englobar en relació amb el Pla de 1990.

D'altra banda, en la mesura que la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, preveu la possibilitat que les entitats sense fins de lucre realitzin, conjuntament amb les pròpies, activitats mercantils, cas en què han de portar la comptabilitat que exigeixen el Codi de comerç i les disposicions complementàries, s'ha intentat respectar tots els subgrups i comptes necessaris perquè les entitats que de manera obligatòria hagin d'aplicar aquesta adaptació, així com les entitats que de manera voluntària optin per aplicar-la, puguin comptabilitzar el conjunt de les activitats que realitzin.

20. Les noves definicions i relacions comptables incloses en la cinquena part en relació amb les recollides en el Pla d'empreses coincideixen majoritàriament amb les existents en l'adaptació de 1998, on ja es va fer l'esforç d'identificar els canvis necessaris, respecte al Pla de 1990, tant en definicions com en el moviment d'alguns comptes amb la finalitat d'adaptar-los a les peculiaritats de les entitats sense fins lucratius.

Les relacions comptables que ara es presenten, de la mateixa manera que ja ho recollia l'adaptació anterior, descriuen els motius més comuns de càrrec i abonament dels comptes, sense esgotar les possibilitats que cada un admet. Per tant, quan es tracti d'operacions la comptabilització de les quals no s'hagi recollit de forma explícita en el text, s'ha de formular l'assentament o assentaments que siguin procedents utilitzant els criteris que s'hi estableixin.

Tal com ja expressava l'adaptació de 1998, la quarta i cinquena part són aplicables de manera facultativa. No obstant això, és aconsellable que, en el cas de fer ús d'aquesta opció, s'utilitzin denominacions similars amb la finalitat de facilitar l'elaboració dels comptes anuals que tenen una estructura i unes normes de desplegament del contingut i la presentació obligatòries.

A continuació es detallen les principals novetats que s'han inclòs en aquesta adaptació, a causa de les peculiaritats d'aquestes entitats, en relació amb l'anterior.

En el subgrup 14 s'ha suprimit el compte 145 «Provisió per a reparacions i conservació de béns del patrimoni històric», que recollia els imports estimats necessaris per atendre reparacions i conservació de caràcter «extraordinari» dels béns integrants del subgrup «Béns del patrimoni històric».

La norma de registre i valoració assenyala que quan s'incorpora un bé del patrimoni històric al patrimoni s'ha d'estimar i identificar l'import dels costos necessaris per realitzar aquestes actuacions. Aquests costos s'han d'amortitzar com a un component diferenciat del cost de l'actiu fins a la data en què es produeixi la gran reparació, moment en què s'ha de tractar comptablement com a una substitució, i s'ha de donar de baixa qualsevol import associat a la reparació que pugui romandre en el valor comptable d'aquest bé.

El criteri esmentat suposa una novetat respecte a l'adaptació de 1998, on s'indicava que els béns de patrimoni històric no eren objecte d'amortització, sinó que es constituïa un fons de reparacions la dotació del qual s'hauria de realitzar de manera sistemàtica al llarg del temps, amb la finalitat que, arribat el moment de la gran reparació, l'entitat tingués els recursos necessaris per poder afrontar-la.

En el grup 2 s'inclou un compte dins del subgrup 20 amb la denominació «Drets sobre actius cedits en ús», per comptabilitzar les cessions rebudes d'actius no monetaris a títol gratuït. Com a contrapartida, l'entitat ha de registrar l'ingrés corresponent imputat directament al patrimoni net, i que s'ha de reclassificar en l'excedent de l'exercici, com a ingrés sobre una base sistemàtica i racional, d'acord amb els criteris inclosos en la norma vuitena d'aquesta adaptació.

A més, en el subgrup 28 s'inclou el compte «Cessions d'ús sense contraprestació», per registrar les cessions d'actius no monetaris realitzats per l'entitat sense contraprestació, quan la cessió es produeix per un període inferior a la vida útil de l'actiu cedit.

El grup 3, 4 i 5 no presenta variacions rellevants en relació amb l'adaptació anterior.

El subgrup 65 presenta una nova ordenació per mostrar les ajudes que efectuen aquestes entitats. En particular, el compte 651 de l'adaptació anterior s'ha integrat en el compte 650, de manera que ara s'inclou un compte nou 651 amb la denominació d'«Ajudes no monetàries», per tal de recollir l'import pel qual s'han de comptabilitzar les cessions de béns sense contraprestació. Dins d'aquests comptes, cada entitat pot obrir els subcomptes de quatre o més xifres que continguin les despeses específiques de la seva activitat. No obstant això, de la mateixa manera que en l'adaptació anterior, en la present es proposa seguir diferenciant entre ajudes monetàries o no monetàries individuals, a entitats, o realitzades a través d'altres entitats o centres.

El subgrup 72 segueix recollint els ingressos propis de l'entitat que normalment representa la principal font de finançament, amb diferenciació de l'origen dels ingressos que obtenen les diferents entitats per la seva activitat pròpia. Es destaca el canvi de denominació del compte 720, que passa a denominar-se «Quotes d'associats i afiliats», i d'aquesta manera el compte 721 passa a denominar-se «Quotes d'usuaris».

21. Amb l'aprovació de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les característiques especials de les entitats sense fins lucratiu, aquest Institut té la seguretat que aquests subjectes comptables disposen d'un text molt útil per a la pròpia gestió. Addicionalment, poden formular els seus comptes anuals amb un contingut suficient per respondre a les demandes dels diferents agents econòmics i per perfeccionar qualsevol altra informació exigida pels organismes nacionals.

La decisió adoptada per les institucions comunitàries d'harmonitzar la comptabilitat dels grups cotitzats amb les normes internacionals d'informació financera, i la voluntat del Govern d'estendre l'harmonització als comptes individuals, obre una etapa de possibles canvis en el model comptable espanyol induïts pels que es puguin produir en l'àmbit internacional. En aquest context, la tècnica de normalització que s'ha elegit ha de permetre que qualsevol modificació en les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat, o de la informació a incloure en la memòria, també operi en relació amb les entitats sense fins lucratiu.

No obstant això, amb la finalitat de preservar la seguretat jurídica que ha de presidir tota activitat normalitzadora, la revisió de les normes que ara s'aproven, de la mateixa manera que la del Pla general de comptabilitat, només hauria d'obeir a canvis substancials en l'àmbit internacional, que al seu torn fossin el 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 entitat no lucrativa comprenen el balanç, el compte de resultats, i la memòria. Aquests documents formen una unitat.

La memòria completa, amplia i comenta la informació que contenen el balanç i el compte de resultats. En particular, conté una detallada descripció sobre els fluxos d'efectiu i el grau de compliment de les activitats de l'entitat, d'acord amb el que indica la tercera part d'aquesta adaptació.

Els comptes anuals s'han de redactar amb claredat, perquè la informació subministrada sigui comprensible i útil per als aportadors, beneficiaris i altres interessats, i ha de mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i de les variacions originades en el patrimoni net durant l'exercici, així com de l'activitat duta a terme, de conformitat amb les disposicions legals.

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, i els comptes anuals han d'incloure informació rellevant i fiable sobre els aspectes següents:

- El grau de realització en l'exercici de les activitats previstes per complir els objectius de l'entitat.
- La naturalesa dels actius, passius i patrimoni net de l'entitat. En particular, s'ha d'informar sobre les restriccions a les quals, si s'escau, estiguin sotmesos els actius.
- L'excedent de l'exercici com a fruit de les activitats realitzades, i mesurament de la capacitat d'autofinançament de l'entitat, i s'ha de posar de manifest la variació de patrimoni net originada en el període per aquest concepte.
- La variació total del patrimoni net de l'entitat, com a expressió de la seva viabilitat futura i de la capacitat per complir els fins d'interès general que se li hagin encomanat.

Quan es consideri que el compliment dels requisits, principis i criteris comptables inclosos en aquesta adaptació no sigui suficient per mostrar la 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, es considera improcedent aquesta aplicació. 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'entitat.

El subjecte comptable que informa com a persona jurídica individual, en el marc d'aquesta adaptació, ho fa amb independència del grup d'entitats al qual pugui pertànyer, sense perjudici dels desglossaments informatius que s'hagin d'incorporar en els comptes anuals.

Les entitats a les quals van dirigides aquestes normes, juntament amb l'activitat no lucrativa, poden realitzar activitats lucratives de caràcter mercantil amb l'objectiu de contribuir a la viabilitat financera d'aquelles, sempre que el règim jurídic que li sigui aplicable no ho prohibeixi. Aquesta adaptació té per objecte regular el tractament comptable de les activitats realitzades en el compliment dels seus fins, sense ànim de

lucre, amb independència que la prestació o servei s'atorgui de manera gratuïta o mitjançant contraprestació.

Quan l'entitat exerceixi activitats mercantils, la seva comptabilitat s'ha d'ajustar al que disposa el Pla general de comptabilitat, sense perjudici del que disposa la tercera part d'aquesta adaptació.

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, 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 el grau de compliment dels objectius fixats per a l'entitat en l'exercici, derivats dels fins que persegueixi amb la seva activitat.

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

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

Adicionalment, la informació financera ha de complir les qualitats de comparabilitat i claredat. La comparabilitat, que s'ha d'estendre tant als comptes anuals d'una entitat no lucrativa en el temps com a les de diferents entitats en el mateix moment i per al mateix període de temps, ha de permetre contrastar la situació i activitat de les entitats, i implica un tractament similar per a les transaccions i altres successos econòmics que es produeixen en circumstàncies semblants. Per la seva part, la claredat implica que, sobre la base d'un coneixement raonable de les activitats de l'entitat, del paper del voluntariat, dels projectes i programes, la comptabilitat i les finances, els usuaris dels comptes anuals, mitjançant un examen diligent de la informació subministrada, es puguin formar judicis que els facilitin la presa de decisions.

La informació financera és útil per al procés de presa de decisions però, al mateix temps, obtenir-la ocasiona costos. La informació que s'ha de proporcionar als diferents usuaris ha de tenir en compte el criteri de cost-utilitat a l'hora de jutjar el nivell d'agregació o desenvolupament de determinades dades que pot afavorir un coneixement més detallat dels fets.

3r Principis comptables

La comptabilitat de les entitats no lucratives i, en especial, el registre i la valoració dels elements dels comptes anuals, s'han de dur a terme aplicant obligatòriament els principis comptables que s'indiquen a continuació:

1. Entitat en funcionament. Es considera, llevat de prova en contra, que l'activitat de l'entitat destinada a la consecució dels seus fins 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 transmissió global o parcial, ni l'import resultant en cas de liquidació.

En el casos en què no sigui aplicable aquest principi, en els termes que determinin les normes de desplegament d'aquesta adaptació, l'entitat ha d'aplicar les normes de registre i 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, fer lliurament del patrimoni net resultant, i en la memòria dels comptes anuals s'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 ocorrin, i s'han d'imputar a l'exercici al qual els comptes anuals es refereixen les

despeses i els ingressos que l'afectin, amb independència de la data del pagament o del 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 van motivar l'elecció. Si aquests supòsits s'alteren, es pot modificar el criteri adoptat al seu moment; 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.

Sense perjudici de l'aplicació del criteri del valor raonable, únicament s'han de comptabilitzar els ingressos obtinguts fins a la data de tancament de l'exercici. Per contra, s'han de tenir en compte tots els riscos, amb origen en l'exercici o en un altre d'anterior, tan aviat com siguin coneguts, fins i tot si només es coneixen entre la data de tancament dels comptes anuals i la data en què es formulin. En aquests casos se n'ha de donar complida informació en la memòria, sense perjudici que es reflecteixi, quan s'hagi generat un passiu i una despesa, en altres documents integrants dels comptes anuals. Excepcionalment, si els riscos es coneixen entre la formulació i abans de l'aprovació dels comptes anuals i afecten de 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'excedent de l'exercici és positiu com si és negatiu.

5. No compensació. Llevat que una norma disposi de manera expressa el contrari, 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 la no-aplicació estricta d'alguns dels principis i criteris comptables quan la importància relativa en termes quantitativus o qualitativus de la variació que aquest fet produeixi sigui escassament significativa i, en conseqüència, no alteri l'expressió de la imatge fidel. Les partides o imports la importància relativa dels quals sigui escassament significativa poden aparèixer agrupats amb altres de naturalesa o funció similar.

En els casos de conflicte entre principis comptables, ha de prevaler el que millor condueixi al fet que els comptes anuals expressin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats obtinguts per les activitats dutes a terme.

4t Elements dels comptes anuals

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

1. Actius: béns, drets i altres recursos controlats econòmicament per l'entitat com a resultat de successos passats, dels quals s'espera que l'entitat obtingui rendiments aprofitables en l'activitat futura. En particular, compleixen aquesta definició els que incorporen un potencial de servei per als usuaris o beneficiaris de l'entitat.

2. Passius: obligacions actuals sorgides com a resultat de successos passats, per a l'extinció dels quals l'entitat espera desprendre's de recursos econòmics. A aquests efectes, s'hi entenen incloses les provisions.

3. Patrimoni net: constitueix la part residual dels actius de l'entitat, una vegada deduïts tots els seus passius. Inclou les aportacions realitzades en concepte de dotació fundacional o fons social, ja sigui en el moment de la constitució o en altres de posteriors, pels fundadors o associats, que no tinguin la consideració de passius, així com els excedents acumulats o altres variacions que l'afectin.

Els elements que, quan compleixin els criteris de reconeixement que s'estableixen posteriorment, s'han de registrar en el compte de resultats, són:

4. Ingressos: increments en el patrimoni net de l'entitat 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 noves, monetàries o no, a la dotació fundacional o fons social.

5. Despeses: decrements en el patrimoni net de l'entitat 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.

L'excedent de l'exercici és la diferència entre els ingressos i les despeses meritedes en el període al qual es refereixen els comptes anuals, llevat dels que s'hagin de comptabilitzar directament en el patrimoni net.

El compte de resultats de l'entitat ha de mostrar les variacions en el patrimoni net originades en l'exercici. En particular, s'ha de presentar amb el desglossament degut la variació originada per l'excedent de l'exercici.

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 o el compte de resultats els diferents elements dels comptes anuals, d'acord amb el que disposen les normes de registre relatives a cada un, incloses en la segona part d'aquesta adaptació.

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

1. Els actius s'han de reconèixer en el balanç quan sigui probable obtenir-ne rendiments afavorables en la seva activitat futura, i sempre que es puguin valorar amb fiabilitat. El reconeixement comptable d'un actiu també implica el reconeixement simultani d'un passiu, la disminució d'un altre actiu o el reconeixement d'un ingrés o altres increments en el patrimoni net.

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

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

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

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

6è Criteris de valoració

La valoració és el procés pel qual s'assigna un valor monetari a cada un dels elements integrants dels comptes anuals, d'acord amb el que disposen les normes de registre i valoració relatives a cada un d'ells, incloses en la segona part d'aquesta adaptació.

A aquest efecte, s'han de tenir en compte els criteris següents 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 precedent, el valor raonable de les altres contraprestacions compromeses derivades de l'adquisició, i totes han d'estar directament relacionades amb aquesta 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 degudament identificats, la quantitat d'efectiu i altres actius líquids equivalents que s'espera lliurar per liquidar un deute en el curs normal de l'activitat.

2. Valor raonable.

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

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

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

Per als elements respecte dels quals no hi hagi 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 la utilització 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 han d'utilitzar, 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, i han de limitar en tot el que sigui possible la utilització de consideracions subjectives i de dades no observables o contrastables.

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

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

Quan correspongui aplicar la valoració pel valor raonable, els elements que no es puguin valorar de manera fiable, ja sigui per referència a un valor de mercat o mitjançant l'aplicació dels models i tècniques de valoració abans assenyalats, s'han de valorar, segons 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'entitat pot obtenir per alienar-lo en el mercat, en el curs normal de l'activitat, 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-ne la 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 de l'activitat, segons es tracti d'un actiu o d'un passiu, respectivament, actualitzats a un tipus de descompte adequat.

5. Valor en ús.

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

El valor en ús d'un actiu o d'una unitat d'explotació o servei que no generi fluxos d'efectiu és el valor actual de l'actiu o unitat considerant el seu potencial de servei futur en el moment de l'anàlisi. Aquest import es determina per referència al seu cost de reposició.

6. Costos de venda.

Són els costos incrementals directament atribuïbles a la venda d'un actiu en els quals l'entitat no hauria incorregut si no hagués 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'haurien produït, més o menys, segons escaigui, la part imputada en el compte de resultats, 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 a 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 comptable 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'inclouen 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 assumptió d'un passiu financer, en els quals no s'hauria incorregut si l'entitat 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 descomptes obtinguts en la compra o emissió, les despeses financeres, els costos de manteniment i els administratius interns.

9. Valor comptable.

El valor comptable és l'import net pel qual un actiu o un passiu figura 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'entitat 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 vida útil.

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

11. Cost de reposició d'un actiu.

El cost de reposició d'un actiu és l'import actual que s'hauria de pagar si s'adquirís un actiu amb la mateixa capacitat o potencial de servei, menys, si s'escau, l'amortització acumulada calculada sobre la base d'aquest cost, de manera que reflecteixi el funcionament, ús i gaudi ja efectuat de l'actiu, sense perjudici de considerar també l'obsolescència tècnica que el pugui afectar.

En els actius sotmesos a amortització, aquest cost es deprecia amb la finalitat de reflectir l'actiu en les seves condicions actuals i considerar, d'aquesta manera, el potencial de servei ja consumit de l'actiu. Per calcular-lo no s'han d'incloure excessos de capacitat o ineficiències respecte al potencial de servei requerit per a l'actiu, sense perjudici que es

mantingui certa capacitat de servei addicional per motius de seguretat, adequada a les circumstàncies de l'activitat de l'entitat.

Un actiu es pot reemplaçar mitjançant la reproducció o mitjançant la substitució del seu potencial de servei. En determinar el cost de reposició, s'ha de considerar l'import més baix que resulti dels anteriors menys, si s'escau, l'amortització acumulada que correspondria a aquest cost.

7è Principis i normes de comptabilitat generalment acceptats

Es consideren principis i normes de comptabilitat generalment acceptats per a les entitats no lucratives els que estableixen:

a) El Codi de comerç, la resta de la legislació mercantil i les disposicions de desplegament, en particular, el Pla general de comptabilitat, el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses i les adaptacions sectorials en la mesura que es pugui apreciar una identitat de raó entre la transacció o el fet econòmic que hagi de comptabilitzar l'entitat no lucrativa i el regulat en l'àmbit mercantil.

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

c) La resta de la 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 de les entitats sense fins lucratius que es formulen a continuació es fonamenten en l'especial naturalesa dels seus actius no generadors de fluxos d'efectiu, o en la necessitat de desenvolupar determinades operacions que sorgeixen de manera més freqüent en aquestes entitats.

3. Les entitats no lucratives han d'aplicar de manera obligatòria aquestes normes, així com les que conté la segona part del Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses i els criteris comptables específics de les microentitats, en tot el que no s'oposin al que a continuació s'indica.

2a Immobilitzat material

1. Àmbit d'aplicació.

Les regles que regula aquest apartat s'apliquen als béns no generadors de fluxos d'efectiu.

1.1 Definicions:

a) Béns d'immobilitzat generadors de fluxos d'efectiu: són els que es posseeixen amb la finalitat d'obtenir un benefici o generar un rendiment comercial a través del lliurament de béns o la prestació de serveis.

Un actiu genera un rendiment comercial quan s'utilitza d'una manera coherent amb l'adoptada per les entitats orientades a l'obtenció de beneficis.

La possessió d'un actiu per generar un rendiment comercial indica que l'entitat pretén obtenir fluxos d'efectiu a través d'aquest actiu (o a través de la unitat generadora d'efectiu a la qual pertany l'actiu) i obtenir un rendiment que reflecteixi el risc que implica posseir-lo.

b) Béns d'immobilitzat no generadors de fluxos d'efectiu: són els que es posseeixen amb una finalitat diferent de la de generar un rendiment comercial, com poden ser els fluxos econòmics socials que generen aquests actius i que beneficien la col·lectivitat, és a dir, el seu benefici social o potencial de servei.

En determinades ocasions, un actiu, encara que és mantingut principalment per produir fluxos econòmics socials en benefici d'una col·lectivitat, també pot proporcionar rendiments comercials a través d'una part de les seves instal·lacions o components o bé a través d'un ús incidental i diferent del seu ús principal. Quan el component o ús generador de fluxos d'efectiu es pugui considerar accessori respecte a l'objectiu principal de l'actiu considerat un tot, o bé no pugui operar o no es pugui explotar amb independència de la resta de components i instal·lacions integrants de l'actiu, aquest s'ha de considerar íntegrament no generador de fluxos d'efectiu.

En alguns casos pot no estar clar si la finalitat principal de posseir un actiu és generar o no un rendiment comercial. En aquests casos, i atesos els objectius generals de les entitats no lucratives, hi ha una presumpció que, llevat d'evidència clara del contrari, aquests actius pertanyen a la categoria d'actius no generadors de fluxos d'efectiu.

En el supòsit que un bé d'immobilitzat que no generava fluxos d'efectiu passi a ser utilitzat en activitats lucratives, dutes a terme per la mateixa entitat, s'ha de reclassificar pel valor comptable en el moment en què hi hagi evidència clara que la reclassificació és adequada.

Una reclassificació, per si sola, no provoca necessàriament una comprovació del deteriorament o una reversió de la pèrdua per deteriorament.

c) Unitat d'explotació o servei: és el grup identificable més petit d'actius que genera rendiments aprofitables en l'activitat de l'entitat que són, en bona mesura, independents dels derivats d'altres actius o grups d'actius.

1.2 Permutes:

L'immobilitzat material rebut es valora pel valor comptable del lliurat a canvi més, si s'escau, les contrapartides monetàries pagades o pendents de pagament, amb el límit del valor raonable de l'immobilitzat rebut si aquest és menor. L'immobilitzat cedit es dona de baixa pel seu valor comptable.

Quan hi hagi pèrdues per deteriorament que afectin l'immobilitzat cedit, la diferència entre el seu preu d'adquisició i la seva amortització acumulada ha de ser el límit pel qual es pot valorar l'immobilitzat rebut a canvi, en cas que el valor raonable d'aquest últim sigui més gran que el valor comptable del bé cedit.

Les despeses que ocasioni l'immobilitzat rebut fins a la posada en funcionament n'incrementen el valor sempre que no superi el valor raonable del bé esmentat.

A les permutes en les quals s'intercanviïn actius generadors i no generadors de fluxos d'efectiu els són aplicables els criteris inclosos en el Pla general de comptabilitat.

1.3 Amortització de costos de rehabilitació de terrenys:

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 en els quals s'incorre amb periodicitat per conservar la capacitat de servei, aquesta porció del terreny s'ha d'amortitzar a mesura que es consumeixi el potencial de servei d'aquest actiu.

1.4 Deteriorament:

El deteriorament de valor d'un actiu no generador de fluxos d'efectiu és la pèrdua de potencial de servei d'un actiu, diferent de la depreciació sistemàtica i regular que constitueix l'amortització. El deteriorament respon, per tant, a una disminució en la utilitat que proporciona l'actiu a l'entitat que el controla.

Es produeix una pèrdua per deteriorament del valor d'un element de l'immobilitzat material no generador de fluxos d'efectiu quan el seu valor comptable supera el seu import recuperable, entès aquest com l'import més gran entre el seu valor raonable menys

els costos de venda i el seu valor en ús. A aquest efecte, el valor en ús s'ha de determinar per referència al cost de reposició.

Almenys en el tancament de l'exercici, l'entitat ha d'avaluar si hi ha indicis que algun immobilitzat material o, si s'escau, alguna unitat d'explotació o servei, puguin estar deteriorats, cas en què n'ha d'estimar els imports recuperables efectuant les correccions valoratives que siguin procedents.

Els càlculs del deteriorament dels elements de l'immobilitzat material s'efectuen element a element de forma individualitzada. Si no és possible estimar l'import recuperable de cada bé individual, l'entitat ha de determinar l'import recuperable de la unitat d'explotació o servei a la qual pertanyi cada element de l'immobilitzat.

En cas que l'entitat hagi de reconèixer una pèrdua per deteriorament d'una unitat d'explotació o servei, ha de reduir el valor comptable dels actius que la integren en proporció al seu valor comptable, fins al límit del valor més elevat entre els següents: el seu valor raonable menys els costos de venda, el seu cost de reposició i zero.

Les correccions valoratives per deteriorament dels elements de l'immobilitzat material no generadors de fluxos d'efectiu, així com la seva reversió quan les circumstàncies que les van motivar hagin deixat d'existir, s'han de reconèixer com a una despesa o un ingrés, respectivament, en el compte de resultats. 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.

1.5 Baixa:

Els béns de l'immobilitzat material no generadors de fluxos d'efectiu es donen de baixa en el moment de l'alienació o disposició per una altra via o quan no se n'espera obtenir en el futur un potencial de servei.

1.6 Costos de renovació, ampliació o millora:

Els costos de renovació, ampliació o millora dels béns d'immobilitzat no generadors de fluxos d'efectiu són incorporats a l'actiu com a valor més elevat del bé en la mesura que suposin un increment de la capacitat de servei d'aquest actiu, i s'ha de donar de baixa el valor comptable dels elements que s'hagin substituït.

2. Aportacions d'immobilitzat a la dotació fundacional o fons social.

Els béns d'immobilitzat rebuts en concepte d'aportació no dinerària a la dotació fundacional o fons social són valorats pel seu valor raonable en el moment de l'aportació.

3. Immobilitzat cedit per l'entitat sense contraprestació.

Els lliuraments o cessions d'un immobilitzat sense contraprestació, a perpetuïtat o per un temps igual o superior a la vida útil de l'actiu, en compliment dels fins no lucratius de l'entitat, es comptabilitzen com a una despesa en el compte de resultats pel valor comptable de l'actiu cedit.

Si la cessió és per un període inferior a la vida útil de l'immobilitzat, la despesa s'ha de reconèixer per un import equivalent al valor comptable del dret cedit utilitzant com a contrapartida un compte compensador de l'immobilitzat. Per al cas d'actius amortitzables, el saldo del compte compensador s'ha de reclassificar en el d'amortització acumulada durant el termini de la cessió a mesura que es produeixi la depreciació sistemàtica de l'actiu.

3a Normes particulars sobre l'immobilitzat intangible

1. Àmbit d'aplicació.

Aquesta norma s'aplica a les despeses de recerca i desenvolupament que compleixin la definició d'immobilitzat no generador de fluxos d'efectiu.

2. Reconeixement inicial i valoració posterior.

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

- Estar específicament individualitzades per projectes i el seu cost clarament establert perquè pugui ser distribuït en el temps.
- Tenir motius fundats de l'èxit tècnic i de la generació d'un potencial de servei en l'activitat futura de l'entitat del projecte o projectes de què es tracti.

Les despeses de recerca que figurin en l'actiu s'han d'amortitzar durant la seva vida útil, i sempre dins el termini de cinc anys; en el cas que hi hagi dubtes raonables sobre l'èxit tècnic del projecte o de la generació d'un potencial de servei en l'activitat futura de l'entitat, els imports registrats en l'actiu s'han d'imputar directament a pèrdues de l'exercici.

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

4a Béns del patrimoni històric

1. Àmbit d'aplicació.

L'expressió «béns del patrimoni històric» s'aplica als elements que recull la Llei 16/1985, de 25 de juny, del patrimoni històric espanyol. Són béns que la comunitat considera oportú preservar per raons d'indole artística o cultural, i un dels seus trets característics és el fet que no es poden reemplaçar.

2. Valoració inicial i posterior dels béns del patrimoni històric.

Els criteris que contenen les normes relatives a l'immobilitzat material s'apliquen als béns del patrimoni històric, sense perjudici del que es disposa a continuació.

Les grans reparacions a les quals s'hagin de sotmetre aquests béns s'han de comptabilitzar d'acord amb el criteri següent:

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

b) Quan es realitzi la gran reparació, el seu cost s'ha de reconèixer en el valor comptable del bé com a 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 bé.

Quan els béns del patrimoni històric no es puguin valorar de forma fiable, el seu preu d'adquisició ha d'estar constituït per les despeses de condicionament, en funció de les seves característiques originals. No formen part del valor d'aquests béns les instal·lacions i elements diferents dels consubstancials que formin part d'aquests o de la seva exornació encara que tinguin caràcter de permanència. Aquestes instal·lacions i elements s'inscriuen en el balanç en la partida corresponent a la seva naturalesa.

Els béns del patrimoni històric no s'han de sotmetre a amortització quan el seu potencial de servei sigui usat tan lentament que les seves vides útils estimades siguin indefinides, sense que pateixin desgast pel seu funcionament, ús o gaudi.

Les obres d'art i objectes de col·lecció que no tinguin la qualificació de béns del patrimoni històric han de ser objecte d'amortització, llevat que l'entitat acrediti que la vida útil d'aquests béns també és indefinida.

5a Crèdits i debits

1. Àmbit d'aplicació.

Aquesta norma s'aplica als actius i passius següents:

a) Crèdits per l'activitat pròpia: són els drets de cobrament que s'originen en el desenvolupament de l'activitat pròpia enfront dels beneficiaris, usuaris, patrocinadors i afiliats.

b) Debits per l'activitat pròpia: són les obligacions que s'originen per la concessió d'ajudes i altres assignacions als beneficiaris de l'entitat en compliment dels fins propis.

2. Valoració inicial i posterior dels crèdits.

Les quotes, donatius i altres ajudes similars, procedents de patrocinadors, afiliats o altres deutors, amb venciment a curt termini, originen un dret de cobrament que es comptabilitza pel seu valor nominal. Si el venciment supera el termini esmentat, s'han de reconèixer pel seu valor actual. La diferència entre el valor actual i el nominal del crèdit es registra com a un ingrés financer en el compte de resultats d'acord amb el criteri del cost amortitzat.

Els préstecs concedits en l'exercici de l'activitat pròpia a tipus d'interès zero o per sota de l'interès de mercat es comptabilitzen pel seu valor raonable. La diferència entre el valor raonable i l'import lliurat es reconeix, en el moment inicial, com a una despesa en el compte de resultats d'acord amb la seva naturalesa. Després del reconeixement inicial, la reversió del descompte practicat es comptabilitza com a un ingrés financer en el compte de resultats.

Almenys en el tancament de l'exercici, s'han d'efectuar les correccions valoratives necessàries sempre que hi hagi evidència objectiva que s'ha produït un deteriorament de valor en aquests actius. A aquest efecte, són aplicables els criteris que recull el Pla general de comptabilitat o el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, segons escaigui, per reconèixer el deteriorament dels actius financers que es comptabilitzen aplicant el criteri del cost amortitzat.

3. Valoració inicial i posterior dels debits.

Les ajudes i altres assignacions concedides per l'entitat als seus beneficiaris, amb venciment a curt termini, originen el reconeixement d'un passiu pel seu valor nominal. Si el venciment supera aquest termini, s'han de reconèixer pel seu valor actual. La diferència entre el valor actual i el nominal del debit es comptabilitza com a una despesa financera en el compte de resultats d'acord amb el criteri del cost amortitzat.

Si la concessió de l'ajuda és pluriennal, el passiu s'ha de registrar pel valor actual de l'import compromès en ferm de forma irrevocable i incondicional. S'ha d'aplicar aquest mateix criteri en els casos en els quals la prolongació de l'ajuda no estigui sotmesa a avaluacions periòdiques, sinó al mer compliment de tràmits formals o administratius.

6a Existències

1. Àmbit d'aplicació.

Aquesta norma s'aplica a les existències destinades al lliurament als beneficiaris de l'entitat en compliment dels fins propis, sense contraprestació o a canvi d'una contraprestació significativament inferior al valor de mercat.

Les existències rebudes gratuïtament per l'entitat es registren pel seu valor raonable.

2. Pèrdues per deteriorament de valor.

Als efectes de calcular el deteriorament de valor d'aquests actius, l'import net recuperable a considerar és el més gran entre el seu valor net realitzable i el seu cost de reposició.

3. Lliuraments realitzats per les entitats sense contraprestació.

Els lliuraments realitzats en compliment dels fins de l'entitat es comptabilitzen com a una despesa pel valor comptable dels béns lliurats.

7a *Impostos sobre beneficis*

Les entitats sense fins lucratiu comptabilitzen la despesa per impost sobre societats aplicant els criteris que contenen el Pla general de comptabilitat, el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses i, si s'escau, el criteri específic aplicable a les microempreses. A aquest efecte, per determinar l'impost corrent, el resultat comptable s'ha de reduir en l'import dels resultats procedents de les activitats exemptes.

8a *Despeses i ingressos propis de les entitats no lucratives*

1. Despeses.

1.1 Criteri general de reconeixement

Les despeses realitzades per l'entitat es comptabilitzen en el compte de resultats de l'exercici en el qual s'hi hagi incorregut, al marge de la data en què es produeixi el corrent financer. En particular, les ajudes atorgades per l'entitat s'han de reconèixer en el moment en què s'aprovi la concessió.

1.2 Regles d'imputació temporal

En ocasions, el reconeixement d'aquestes despeses es difereix a l'espera que es completin algunes circumstàncies necessàries per meritjar-les, que permetin considerar-les definitivament en el compte de resultats.

Aquestes regles són aplicables als casos següents:

a) Quan el corrent financer es produeixi abans que el corrent real, l'operació en qüestió ha de donar lloc a un actiu, que s'ha de reconèixer com a una despesa quan es perfeccioni el fet que determina aquest corrent real.

b) Quan el corrent real s'estengui per períodes superiors a l'exercici econòmic, cada un dels períodes ha de reconèixer la despesa corresponent, calculada amb criteris raonables, sense perjudici del que s'ha indicat per a les despeses de caràcter pluriennal.

1.3 Despeses de caràcter pluriennal

Les ajudes atorgades en ferm per l'entitat i altres despeses compromeses de caràcter pluriennal es comptabilitzen en el compte de resultats de l'exercici en què s'aprovi la concessió amb abonament a un compte de passiu, pel valor actual del compromís assumit.

1.4 Criteris particulars aplicables als desemborsaments en què s'hagi incorregut per a l'organització d'esdeveniments futurs.

D'acord amb el que disposa l'apartat 1.1 d'aquesta norma, els desemborsaments relacionats amb l'organització d'esdeveniments futurs (exposicions, congressos, conferències, etcètera) s'han de reconèixer en el compte de resultats de l'entitat com a una despesa en la data en què s'hi hagi incorregut, llevat que estiguin relacionats amb

l'adquisició de béns de l'immobilitzat, drets per organitzar l'esdeveniment o qualsevol altre concepte que compleixi la definició d'actiu.

2. Ingressos.

En la comptabilització dels ingressos en compliment dels fins de l'entitat, s'han de tenir en compte les regles següents:

- a) Els ingressos per lliuraments de béns o prestació de serveis es valoren per l'import acordat.
- b) Les quotes d'usuaris o afiliats es reconeixen com a ingressos en el període al qual corresponguin.
- c) Els ingressos procedents de promocions per a captació de recursos, de patrocinadors i de col·laboracions s'han de reconèixer quan les campanyes i els actes es produeixin.
- d) En tot cas, s'han de realitzar les periodificacions necessàries.

9a Subvencions, donacions i llegats rebuts

1. Reconeixement.

Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables es comptabilitzen, amb caràcter general, directament en el patrimoni net de l'entitat per reclassificar-los posteriorment en l'excedent de l'exercici com a ingressos, sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció, donació o llegat, d'acord amb els criteris que detalla l'apartat 3 d'aquesta norma. Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables que s'obtinguin sense assignació a una finalitat específica es comptabilitzen directament en l'excedent de l'exercici en què es reconeixin.

Si les subvencions, donacions o llegats són concedits pels associats, fundadors o patrons s'ha de seguir aquest mateix criteri, llevat que s'atorguin a títol de dotació fundacional o fons social, cas en què s'han de reconèixer directament en els fons propis de l'entitat. També s'han de reconèixer directament en els fons propis les aportacions efectuades per un tercer a la dotació fundacional o al fons social.

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

En particular, per entendre complertes les condicions esmentades s'han d'aplicar els criteris següents:

- a) Les obtingudes per adquirir un actiu només s'han de qualificar de no reintegrables quan s'hagi adquirit l'actiu corresponent.

Si les condicions de l'atorgament exigeixen mantenir la inversió durant un determinat nombre d'anys, s'han de considerar no reintegrables quan en el tancament de l'exercici s'hagi realitzat la inversió i no hi hagi dubtes raonables que es manté en el període fixat en els termes de la concessió.

En particular, s'ha d'aplicar aquest criteri quan les condicions de l'atorgament obliguin a invertir permanentment l'import rebut en un actiu financer, i a destinar el rendiment d'aquesta inversió exclusivament al compliment dels fins o activitat pròpia. El rendiment que origini la inversió es comptabilitza seguint els criteris generals de registre i valoració establerts per als actius financers.

- b) Les obtingudes per a la construcció, millora, renovació o ampliació d'un actiu, si les condicions de l'atorgament exigeixen la finalització de l'obra i la seva posada en condicions de funcionament, s'han de considerar no reintegrables quan en el tancament de l'exercici s'hagi executat l'actuació, totalment o parcialment.

En el supòsit d'execució parcial, la subvenció s'ha de qualificar de no reintegrable en proporció a l'obra executada, sempre que no hi hagi dubtes raonables del fet que conclou la construcció de l'actiu o l'execució de les actuacions de millora, renovació o ampliació segons les condicions establertes en l'acord de concessió.

c) Les obtingudes per finançar despeses específiques d'execució pluriennal, si les condicions de l'atorgament exigeixen la finalització del pla d'actuació i la justificació del fet que s'han realitzat les activitats corresponents, per exemple, la realització de cursos de formació, s'han de considerar no reintegrables quan en el tancament de l'exercici s'hagi executat l'actuació, totalment o parcialment.

En el supòsit d'execució parcial, l'import rebut s'ha de qualificar de no reintegrable en proporció a la despesa executada, sempre que no hi hagi dubtes raonables del fet que es conclou en els termes fixats en les condicions de l'atorgament.

Si l'entitat inverteix els fons rebuts en un actiu financer de manera transitòria a l'espera d'aplicar-los a la seva finalitat, el rendiment que origini la inversió s'ha de comptabilitzar seguint els criteris generals de registre i valoració establerts per a aquest element patrimonial, sense perjudici que el rendiment de la inversió també s'hagi d'aplicar a la finalitat per a la qual es va atorgar l'ajuda.

No obstant això, en els casos en què l'entitat receptora de l'ajuda no sigui la beneficiària dels fons rebuts, sinó que actuï com a un mer intermediari entre el concedent i els seus destinataris finals, l'import obtingut no ha de tenir influència en el seu compte de resultats, i només s'han de registrar els moviments de tresoreria que es produeixin, sense perjudici que, si es poguessin derivar responsabilitats a l'entitat per la bona fi de l'ajuda rebuda, aquesta hauria de comptabilitzar la provisió corresponent.

2. Valoració.

Les subvencions, donacions i llegats de caràcter monetari es valoren pel valor raonable de l'import concedit.

Les de caràcter no monetari o en espècie es valoren pel valor raonable del bé o servei rebut, sempre que el valor raonable d'aquest bé o servei es pugui determinar de manera fiable.

3. Criteris d'imputació a l'excedent de l'exercici.

La imputació a l'excedent de l'exercici de les subvencions, donacions i llegats que tinguin el caràcter de no reintegrables s'efectua tenint en compte la seva finalitat.

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

Als efectes d'imputar-los a l'excedent de l'exercici, és necessari distingir entre els tipus de subvencions, donacions i llegats següents:

a) Quan s'obtinguin per finançar despeses específiques: s'imputen com a ingressos en el mateix exercici en el qual es meritin les despeses que financen.

b) Quan s'obtinguin per adquirir actius o cancel·lar passius, es poden distingir els casos següents:

b.1) Actius de l'immobilitzat intangible, material i inversions immobiliàries: s'imputen 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 es produeixi l'alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç. S'ha d'aplicar aquest mateix criteri si l'ajuda té com a finalitat compensar les despeses per grans reparacions a efectuar en els béns del patrimoni històric.

b.2) Béns del patrimoni històric: s'imputen com a ingressos de l'exercici en què es produeixi l'alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.

b.3) Existències que no s'obtinguin com a conseqüència d'un ràpel comercial: s'imputen com a ingressos de l'exercici en què es produeixi l'alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.

b.4) Actius financers: s'imputen com a ingressos de l'exercici en què es produeixi l'alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.

b.5) Cancel·lació de deutes: s'imputen com a ingressos de l'exercici en què es produeixi la cancel·lació esmentada, llevat que s'atorguin en relació amb un finançament específic, cas en què la imputació s'ha de realitzar en funció de l'element finançat.

Sense perjudici d'això, en cas d'alienació de l'actiu rebut, si l'entitat està obligada a destinar la contraprestació obtinguda de manera simultània a l'adquisició d'un actiu de la mateixa naturalesa, la subvenció, donació o llegat s'ha d'imputar com a ingrés de l'exercici en el qual cessi aquesta restricció.

Es consideren en tot cas de naturalesa irreversible les correccions valoratives per deteriorament dels elements en la part en què s'hagin finançat gratuïtament.

4. Cessions rebudes d'actius no monetaris i de serveis sense contraprestació.

Sense perjudici del que disposa l'apartat 2 d'aquesta norma, en les cessions de béns i serveis a títol gratuït que a continuació es detallen s'han d'aplicar els criteris següents.

4.1 Cessió d'ús d'un terreny de forma gratuïta i temps determinat.

L'entitat reconeix un immobilitzat intangible per l'import del valor raonable atribuïble al dret d'ús cedit. Així mateix, registra un ingrés directament en el patrimoni net, que es reclassifica en l'excedent de l'exercici com a ingrés sobre una base sistemàtica i racional, d'acord amb els criteris inclosos en l'apartat 3 d'aquesta norma.

Aquest dret s'amortitza de manera sistemàtica en el termini de la cessió. Addicionalment, les inversions realitzades per l'entitat que no siguin separables del terreny cedit en ús s'han de comptabilitzar com a immobilitzats materials quan compleixin la definició d'actiu.

Aquestes inversions s'han d'amortitzar en funció de la vida útil, que és el termini de la cessió -inclòs el període de renovació quan hi hagi evidències que suportin que la cessió s'ha de produir, quan aquesta sigui inferior a la seva vida econòmica. En particular, és aplicable aquest tractament comptable a les construccions que l'entitat edifiqui sobre el terreny, independentment que la propietat recaigui en el cedent o en l'entitat.

4.2 Cessió d'ús d'un terreny i una construcció de forma gratuïta i temps determinat.

Si juntament amb el terreny se cedeix una construcció, el tractament comptable ha de ser el que descriu l'apartat 4.1 d'aquesta norma. No obstant això, si el termini de cessió és superior a la vida útil de la construcció, considerant el fons econòmic de l'operació, el dret d'ús que li és atribuïble s'ha de comptabilitzar com a un immobilitzat material, i s'ha d'amortitzar d'acord amb els criteris generals aplicables a aquests elements patrimonials. Aquest mateix tractament és aplicable al terreny si se cedeix per temps indefinit.

4.3 Cessió de l'immoble de forma gratuïta per un període d'un any prorrogable per períodes iguals, o per temps indefinit.

Si la cessió es pacta per un període d'un any, renovable per períodes iguals, o per un període indefinit i el cedent es reserva la facultat de revocar-la en el tancament de cada exercici, l'entitat no ha de comptabilitzar cap actiu, i s'ha de limitar a reconèixer cada any una despesa d'acord amb la seva naturalesa i un ingrés per subvenció/donació en el compte de resultats per la millor estimació del dret cedit.

No obstant això, quan hi hagi indicis que puguin posar de manifest que les pròrrogues esmentades s'acorden de manera permanent sense imposar condicions a l'entitat, diferents de la simple continuïtat en les seves activitats, el tractament comptable de l'operació s'ha d'assimilar al supòsit que descriu l'apartat 4.2. En el supòsit de cessions per un període indefinit s'aplica un tractament similar.

4.4 Serveis rebuts sense contraprestació.

L'entitat reconeix en el compte de resultats una despesa d'acord amb la seva naturalesa i un ingrés en concepte de subvenció/donació per la millor estimació del valor raonable del servei rebut.

10a *Fusions entre entitats no lucratives*

1. Àmbit d'aplicació.

Aquesta norma és aplicable a les fusions en les quals exclusivament intervinguin entitats no lucratives.

Quan una entitat no lucrativa adquireixi un negoci, s'han d'aplicar els criteris que recull el Pla general de comptabilitat.

2. Valoració comptable dels elements patrimonials.

Els elements patrimonials de l'entitat resultant de la fusió es valoren pels valors comptables que tinguin en cada una de les entitats abans de l'operació.

De la mateixa manera, l'entitat resultant trasllada al seu patrimoni net els epígrafs i les partides que figuraven en el patrimoni net de les entitats que participen en la fusió.

Els honoraris abonats a assessors legals, o altres professionals que intervinguin en l'operació es comptabilitzen com a una despesa en el compte de resultats.

3. Eliminació de crèdits i dèbits recíprocs.

Qualsevol pèrdua per deteriorament prèviament reconeguda per aquestes entitats en relació amb crèdits i dèbits recíprocs ha de revertir i s'ha de comptabilitzar com a un ingrés en el compte de resultats de l'entitat que hagi comptabilitzat la pèrdua per deteriorament. En la data en què es produeixi el traspàs del patrimoni a l'entitat resultant de l'operació, aquests crèdits i dèbits s'han de cancel·lar en la comptabilitat d'aquesta última.

TERCERA PART

Comptes anuals

I. *NORMES D'ELABORACIÓ DELS COMPTES ANUALS*

1a Documents que integren els comptes anuals

Els comptes anuals comprenen el balanç, el compte de resultats, i la memòria. Aquests documents formen una unitat i han de mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de les activitats de l'entitat.

La memòria completa, amplia i comenta la informació que contenen el balanç i el compte de resultats. En particular, conté una descripció detallada sobre els fluxos d'efectiu i el grau de compliment de les activitats de l'entitat.

Quan es pugui formular balanç i memòria en model abreujat, o s'opti per aplicar les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, la informació sobre fluxos d'efectiu no ha de ser obligatòria.

2a Formulació de comptes anuals

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

2. Els comptes anuals els formula l'òrgan de govern de l'entitat, el qual respon de la seva veracitat. El termini de formulació i aprovació és com a màxim de sis mesos, a

comptar del tancament de l'exercici. No obstant això, en cas que se sotmetin a auditoria de comptes anuals, s'han de formular dins dels tres mesos següents al tancament de l'exercici.

La formulació i aprovació dels comptes anuals i, si s'escau, la revisió posterior de l'òrgan competent, ha de seguir el règim previst en la norma reguladora corresponent del règim jurídic de l'entitat. A aquests efectes, els comptes anuals els han de signar totes les persones que tinguin conferida la facultat per fer-ho, i si falta la signatura d'alguna s'ha de fer una indicació expressa de la causa en cada un dels documents en què falti. En tot cas els comptes anuals expressen la data en què s'han formulat.

3. El balanç, el compte de resultats, i la memòria han d'estar identificats; i s'han d'indicar de forma clara i en cada un d'aquests documents la denominació, l'entitat a què corresponen i l'exercici al qual es refereixen.

4. Els comptes anuals s'elaboren expressant els seus valors en euros; no obstant això, es poden expressar els valors en milers o milions d'euros quan la magnitud de les xifres així ho aconselli, i aquesta circumstància s'ha d'expressar en els comptes anuals.

3a Estructura dels comptes anuals

1. Els comptes anuals de les entitats sense fins lucratius s'han d'adaptar al model normal.

2. Les entitats sense fins lucratius poden utilitzar els models de comptes anuals abreujats en els casos següents:

a) Balanç i memòria abreujats: les entitats en les quals a la data de tancament de l'exercici 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 del seu volum anual d'ingressos no superi els cinc milions set-cents mil euros. A aquests efectes, s'entén per import net del volum anual d'ingressos la suma de les partides 1. «Ingressos de l'entitat per l'activitat pròpia» i, si s'escau, de l'import net de la xifra anual de negocis de l'activitat mercantil.

– Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no sigui superior a 50.

b) Compte de resultats abreujat: les entitats en les quals a la data de tancament de l'exercici 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 del seu volum anual d'ingressos no superi els vint-i-dos milions vuit-cents mil euros. A aquests efectes, s'entén per import net del volum anual d'ingressos la suma de les partides 1. «Ingressos de l'entitat per l'activitat pròpia» i, si s'escau, de l'import net de la xifra anual de negocis de l'activitat mercantil.

– Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no sigui superior a 250.

Quan una entitat, en la data de tancament de l'exercici, passi a complir dues de les circumstàncies abans indicades o bé cessi de complir-les, aquesta situació únicament ha de produir efectes quant al que assenyala aquest apartat si es repeteix durant dos exercicis consecutius.

3. El que estableixen les normes següents per als models normals s'ha d'adequar a les característiques pròpies dels models abreujats.

4. El contingut de la memòria abreujada que s'inclou en la secció relativa als models abreujats té caràcter d'informació mínima que han d'emplenar les entitats que la puguin fer servir. Addicionalment, sempre que aquestes entitats realitzin operacions la informació de les quals en la memòria estigui regulada en el model normal dels comptes anuals i no

en l'abreujat, han d'incloure aquesta informació en la memòria abreujada. Entre aquestes transaccions es poden esmentar: cobertures comptables, l'adquisició d'un negoci i informació sobre el medi ambient, entre altres.

5. Les entitats sense fins lucratiu que optin per aplicar el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses aprovades pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, han d'elaborar el balanç, el compte de resultats i la memòria ajustant-se als models abreujats, considerant les precisions que s'indiquen en aquests últims.

6. Les entitats sense fins lucratiu que optin per l'aplicació dels criteris de les microentitats han d'elaborar el balanç i el compte de resultats ajustant-se als models abreujats, considerant les precisions que s'indiquen en aquests últims. La memòria d'aquestes entitats s'ha d'ajustar al model simplificat inclòs en aquesta tercera part.

4a Normes comunes al balanç i el compte de resultats

Sense perjudici del que disposen les normes particulars, el balanç i el compte de resultats s'han de formular tenint en compte les regles següents:

1. En cada partida han de figurar, a més de les xifres de l'exercici que es tanca, les corresponents a l'exercici immediatament anterior. A aquests efectes, quan les unes i les altres no siguin comparables, bé perquè s'ha produït una modificació en l'estructura, bé perquè s'ha realitzat un canvi de criteri comptable o esmena d'error, s'ha d'adaptar l'exercici precedent, als efectes de presentar-lo en l'exercici al qual es refereixen els comptes anuals, i se n'ha d'informar detalladament en la memòria.

2. No 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 l'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 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 àrabs en el balanç, o lletres en el compte de resultats 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 entitats del grup i associades, així com els ingressos i despeses que en deriven, han de figurar en les partides corresponents, amb separació de les que no corresponguin a entitats del grup o associades, respectivament. En qualsevol cas, en les partides relatives a entitats associades també s'han d'incloure les relacions amb entitats multigrup.

9. Les entitats 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, d'acord amb el que disposa la norma de registre i valoració relativa a negocis conjunts del Pla general de comptabilitat o del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, i han d'integrar en cada partida dels models dels diferents estats financers les quantitats corresponents als negocis conjunts en què participin, i han d'informar sobre el seu desglossament en la memòria.

5a Balanç

El balanç, que comprèn, amb la deguda separació, l'actiu, el passiu i el patrimoni net de l'entitat, 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 que l'entitat espera vendre, consumir o realitzar en el curt termini, és a dir, en el termini màxim d'un any, comptat a partir de la data de tancament de l'exercici. En conseqüència, els actius financers no corrents es reclassifiquen en corrents en la part que correspongui.

– Els actius financers comptabilitzats a valor raonable, excepte els derivats financers que tinguin un termini de liquidació 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, en particular, els béns del patrimoni històric, es classifiquen com a no corrents.

b) El passiu corrent comprèn:

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

– Els passius financers comptabilitzats a valor raonable, excepte els derivats financers que tinguin un termini de liquidació superior a un any.

Els altres elements del passiu es classifiquen 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'entitat tingui en aquell moment el dret exigible de compensar els imports reconeguts, i

b) Que l'entitat 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'entitat pugui presentar pel seu import net els actius per impostos i els passius per impostos.

Sense perjudici d'això, si es produeix una transferència d'un actiu financer que no compleixi les condicions per a la seva baixa del balanç segons el que disposen les normes de registre i valoració, 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 minoren la partida de l'actiu en la qual figuri l'element patrimonial corresponent.

4. En cas que l'entitat tingui despeses de recerca activades d'acord amb el que estableix la norma corresponent de registre i valoració, 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'entitat 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'inclouen en l'epígraf A.IV. «Inversions immobiliàries» de l'actiu.

Els terrenys o construccions que l'entitat destini, en l'exercici de l'activitat pròpia, a la cessió a tercers sense contraprestació o a canvi d'una contraprestació significativament inferior a la de mercat, s'inclouen en l'epígraf A.III. «Immobilitzat material» de l'actiu.

6. En cas que l'entitat tingui existències de producció de cicle superior a un any, les partides de l'epígraf B.I. 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.

7. Quan l'entitat tingui crèdits per vendes i prestacions de serveis amb venciment superior a un any, s'ha de crear l'epígraf A.VIII en l'actiu no corrent, amb la denominació «Deutors no corrents».

Els crèdits amb usuaris, patrocinadors o afiliats amb venciment superior a un any es presenten en aquest mateix epígraf, amb el desglossament adequat.

8. La dotació fundacional o el fons social no exigít figuren en la partida A-1.1.2 «(Dotació fundacional no exigida/Fons social no exigít)» del patrimoni net.

9. Quan l'entitat tingui deutes amb proveïdors amb venciment superior a un any, s'ha de crear l'epígraf B.VI en el passiu no corrent, amb la denominació «Creditors no corrents».

10. Els debèbits amb beneficiaris amb venciment superior a un any es presenten en l'epígraf B.VI del passiu, a què s'ha fet referència en l'apartat anterior, amb el desglossament adequat.

11. Si hi ha operacions vinculades, l'epígraf B.II «Usuaris i altres deutors de l'activitat pròpia» de l'actiu, s'ha de desglossar en «Entitats del grup», «Entitats associades» i «Altres».

12. Si hi ha operacions vinculades, l'epígraf C.IV. «Beneficiaris-Creditors» del passiu s'ha de desglossar en «Entitats del grup», «Entitats associades» i «Altres».

13. Si l'entitat opta per aplicar les normes de registre i valoració incloses en la segona part del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, quan tingui ingressos fiscals a distribuir en diversos exercicis, o realitzi una operació que, per aplicació dels criteris que conté el Pla general de comptabilitat, comporti altres ingressos o despeses imputats directament en el patrimoni net, els canvis en aquest últim s'han de mostrar seguint els criteris establerts per les entitats que elaborin el balanç en el model abreujat.

14. Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables atorgats per tercers, associats, fundadors o patrons, que estiguin pendents d'imputar a resultats, formen part del patrimoni net de l'entitat, i es registren en la subagrupació A-3. «Subvencions, donacions i llegats rebuts» o, si s'escau, en la subagrupació A-2 «Subvencions, donacions i llegats rebuts», si l'entitat aplica les normes de registre i valoració incloses en la segona part del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses. Per la seva part, les subvencions, donacions i llegats no reintegrables atorgats per tercers, associats, fundadors o patrons a títol de dotació fundacional o fons social formen part del patrimoni net, dins dels fons propis, i es registren en l'epígraf A-1. «Fons propis».

15. Si l'entitat no aplica les normes de registre i valoració incloses en la segona part del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, addicionalment, s'han de considerar els criteris següents:

a) Quan l'entitat tingui inversions en actius que, tot i que compleixin la definició d'actius financers de l'apartat 2 de la norma de registre i valoració sobre instruments financers, no estiguin regulats per aquesta norma 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.V, A.VI, B.IV i B.V de l'actiu del balanç normal, en funció de si són a llarg termini o curt termini i davant d'entitats del grup i associades o no.

b) Si, excepcionalment, la moneda o monedes funcionals de l'entitat 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 figuren 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.

c) Són aplicables els criteris de presentació sobre actius no corrents mantinguts per a la venda i grups alienables d'elements que regula la tercera part del Pla general de comptabilitat, i amb aquest efecte s'han d'incloure en el balanç els desglossaments necessaris d'acord amb el que preveu la tercera part del dit Pla.

6a Compte de resultats

El compte de resultats recull les variacions originades en el patrimoni net al llarg de l'exercici, pels conceptes següents:

- a) L'excedent de l'exercici.
- b) L'import dels ingressos o despeses reconeguts directament en el patrimoni net, segons el que requereixen les normes de registre i valoració.
- c) Les transferències o reclassificacions realitzades a l'excedent de l'exercici, segons el que requereixen les normes de registre i valoració.
- d) Els ajustos ocasionats per canvis en criteris comptables i correccions d'errors.
- e) Variacions en la dotació fundacional o fons social.
- f) Les restants variacions que es produeixen en el patrimoni net.

Aquest document s'ha de formular aplicant les regles que s'indiquen a continuació per a cada un dels conceptes esmentats.

1. Excedent de l'exercici.

Recull la part del resultat del període, format pels ingressos i les despeses del període, excepte quan sigui procedent imputar-los directament al patrimoni net d'acord amb el que preveuen les normes de registre i valoració. A aquests efectes, les referències que es realitzen en el Pla general de comptabilitat i en el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses al compte de pèrdues i guanys s'han d'entendre realitzades a aquest saldo del compte de resultats.

S'ha de formular tenint en compte que:

- a) Els ingressos i les despeses es classifiquen d'acord amb la seva naturalesa.
- b) L'import corresponent a les vendes, prestacions de serveis i altres ingressos d'explotació es reflecteix en el compte de resultats pel seu import net de devolucions i descomptes.
- c) Si l'entitat realitza activitats mercantils, les vendes i altres ingressos ordinaris d'aquesta activitat s'han de mostrar en la partida «Vendes i altres ingressos ordinaris de l'activitat mercantil», que s'ha de crear a aquest efecte, a continuació de la partida 1. «Ingressos de l'activitat pròpia», i que forma part del resultat d'explotació.
- d) Els imports corresponents a activitats realitzades per altres entitats en el procés productiu es mostren en la partida 5. «Aprovisionaments».
- e) Les subvencions, donacions i llegats rebuts que financin actius o despeses afectes al compliment dels fins de l'entitat es reflecteixen en la partida 1.d) «Subvencions imputades a l'excedent de l'exercici» i 1.e) «Donacions i llegats imputats a l'excedent de l'exercici» del model normal del compte de resultats, i 1.d) «Subvencions, donacions i llegats imputats a l'excedent de l'exercici» del model abreujat, mentre que les subvencions, donacions i llegats que financin actius de l'immobilitzat material o intangible s'imputen a resultats, d'acord amb la norma de registre i valoració, a través de la partida 10. «Subvencions, donacions i llegats de capital traspassats a l'excedent de l'exercici». Les subvencions, donacions i llegats concedits per cancel·lar deutes que s'atorguin sense una finalitat específica s'imputen igualment a la partida 10.

Si es finança una despesa o un actiu de naturalesa financera, l'ingrés corresponent s'ha d'incloure en l'excedent de les operacions financeres i, en cas que sigui significatiu, s'ha d'incorporar la partida corresponent amb la denominació «Imputació de subvencions, donacions i llegats de caràcter financer».

Si l'entitat realitza activitats mercantils i rep subvencions, donacions o llegats relacionats amb aquestes activitats, ha d'aplicar els criteris següents:

i. Les que s'incorporin en el cicle normal d'explotació es mostren en la partida 6. «Altres ingressos de l'activitat». A aquest efecte, en la partida esmentada s'ha d'incloure el desglossament següent: a) Ingressos accessoris i altres de gestió corrent i b) Subvencions, donacions i llegats d'explotació afectes a l'activitat mercantil.

ii. Les que financin actius de l'immobilitzat intangible, material o inversions immobiliàries es mostren en la partida 10. «Subvencions, donacions i llegats de capital traspasats a l'excedent de l'exercici». A aquest efecte, en la partida esmentada s'ha d'incloure el desglossament corresponent diferenciant entre els «afectes a l'activitat pròpia» i els «afectes a l'activitat mercantil».

iii. Si es finança una despesa o un actiu de naturalesa financera, s'ha d'aplicar el criteri indicat en relació amb l'activitat pròpia. A aquest efecte, en la partida esmentada s'ha de diferenciar entre les «afectes a l'activitat pròpia» i les «afectes a l'activitat mercantil».

f) La partida 11. «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 7. «Despeses de personal» i les derivades d'operacions comercials que es reflecteixen en la partida 8.c) del model normal i 8 de l'abreujat.

g) 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.

h) Els ingressos i les despeses originats pels instruments de cobertura que, d'acord amb el que disposa el Pla general de comptabilitat, s'hagin d'imputar al compte de resultats, figuren en la partida de despeses o ingressos, respectivament, que genera la partida coberta, i se n'ha d'informar detalladament en la memòria.

i) Si s'escau, les despeses associades a una reestructuració es registren en les partides corresponents tenint en compte la seva naturalesa i s'ha d'informar en la memòria dels comptes anuals del seu import global i, quan siguin significatives, dels imports inclosos en cada una de les partides.

j) En cas que l'entitat 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 formi part del resultat d'explotació i se n'ha d'informar detalladament en la memòria.

k) En la partida 15.a) «Variació de valor raonable en instruments financers, cartera de negociació i altres» del model normal es reflecteixen 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 que recull 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 dividendes meritats a cobrar, en les partides que correspongui, segons la naturalesa.

2. Ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net i reclassificacions en l'excedent de l'exercici.

Els imports relatius als ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net i les reclassificacions en el compte de resultats es registren pel seu import brut, i es mostra en una partida separada l'efecte impositiu corresponent.

Si l'entitat no aplica les normes de registre i valoració incloses en la segona part del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, addicionalment, en cas que excepcionalment, la seva moneda o monedes funcionals siguin 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, i per a això s'ha de crear un epígraf específic «Diferències de conversió» dins dels «Ingressos i despeses reconeguts en patrimoni net»

i les «Reclassificacions en el compte de resultats». En aquests epígrafs figuren 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.

3. Ajustos ocasionats per 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 s'ha d'incloure l'ajust corresponent en el compte de resultats, de manera que el patrimoni inicial d'aquest exercici comparatiu sigui objecte de modificació per tal de recollir la rectificació de l'error. En el supòsit que l'error correspongui a l'exercici comparatiu, s'ha de reexpressar el compte de resultats de l'exercici anterior.

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

4. Variacions en la dotació fundacional o fons social.

Es recullen les aportacions de fundadors, associats i tercers a la dotació fundacional o fons social, així com les variacions que es puguin originar en aquests conceptes per la reclassificació d'altres partides del patrimoni net o altres operacions que els afectin.

5. Si l'entitat no aplica les normes de registre i valoració incloses en la segona part del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, són aplicables els criteris de presentació sobre operacions interrompudes que regula el Pla general de comptabilitat, i amb aquest efecte s'han d'incloure en el compte de resultats els desglossaments necessaris d'acord amb el que preveu la tercera part del dit Pla.

7a 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 emplenar; 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. Les entitats que realitzin conjuntament activitats sense fins de lucre (amb independència que la prestació o servei s'atorgui de forma gratuïta o mitjançant contraprestació) amb activitats lucratives de caràcter mercantil han de diferenciar, dins de l'immobilitzat, les existències, així com, en les despeses i els ingressos d'explotació, els afectes a activitats pròpies i els que estan afectes a activitats mercantils, i han de determinar el resultat d'explotació que correspon a cada una d'aquestes activitats, i per a això s'ha de crear un apartat específic amb la denominació següent: «Elements patrimonials afectes a l'activitat mercantil».

3. S'ha d'indicar qualsevol altra informació no inclosa en el model de la memòria que sigui necessària per permetre conèixer la situació i les activitats de l'entitat en l'exercici, i que faciliti la comprensió dels comptes anuals objecte de presentació, amb la finalitat que els comptes reflecteixin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'entitat; en particular, s'han d'incloure dades qualitatives corresponents a la situació de l'exercici anterior, quan això sigui significatiu. Addicionalment, en la memòria s'ha d'incorporar qualsevol informació que una altra normativa exigeixi que inclogui aquest document dels comptes anuals.

En aquest sentit, en les entitats sense fins lucratiu, amb caràcter general, és convenient distingir les categories següents d'actius:

- Actius amb restriccions permanents (limitacions quant al destí o a la inversió obligatòria dels actius).
- Actius amb restriccions temporals (presentes i futures).
- Actius sense restricció d'ús.

4. 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.

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

6. El que estableix la nota 3 de la memòria s'ha d'adaptar per fer-ne la presentació, en tot cas, de manera sintètica i conforme a l'exigència de claredat.

8a Informació sobre els fluxos d'efectiu

La informació sobre l'origen i la utilització dels actius monetaris representatius d'efectiu i altres actius líquids equivalents es mostra en l'estat de fluxos d'efectiu, i es classifiquen els moviments per activitats i s'indica la variació neta d'aquesta magnitud en l'exercici.

S'entén per efectiu i altres actius líquids equivalents els que figuren d'aquesta manera en l'epígraf B.VII de l'actiu del balanç, és a dir, la tresoreria dipositada en la caixa de l'entitat, els dipòsits bancaris a la vista i els instruments financers que siguin convertibles en efectiu i que, en el moment d'adquirir-los, el seu venciment no fos superior a tres mesos, sempre que no hi hagi risc significatiu de canvis de valor i formin part de la política de gestió normal de la tresoreria de l'entitat.

Així mateix, als efectes de l'estat de fluxos d'efectiu, es poden incloure, com a un component de l'efectiu, els descoberts ocasionals quan formin part integrant de la gestió de l'efectiu de l'entitat.

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

1. Són aplicables les normes comunes establertes per a l'elaboració del balanç i el compte de resultats.

2. 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'entitat, així com per altres activitats que no puguin ser qualificades d'inversió o finançament. La variació del flux d'efectiu ocasionada per aquestes activitats es mostra pel seu import net, amb l'excepció dels fluxos d'efectiu corresponents a interessos 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 els ingressos que no hagin produït un moviment d'efectiu i incorporar les transaccions d'exercicis anteriors cobrades o pagades en l'actual, i s'han de classificar separatament els 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 d'acord amb el que preveu l'apartat c) següent.

El descompte d'efectes comercials, 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 a un cobrament a clients que s'ha avançat en el temps.

b) Els canvis en el capital corrent que tinguin l'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 gran dels actius.

d) Els fluxos d'efectiu per impost sobre beneficis.

3. Fluxos d'efectiu per activitats d'inversió són els pagaments que tenen l'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 inversions financeres, així com els cobraments procedents de l'alienació o de l'amortització en el venciment.

Els fluxos d'efectiu per activitats de finançament comprenen els cobraments procedents de les aportacions a la dotació fundacional o fons social, els 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 que hagin aportat.

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. S'ha de considerar que el període de rotació és elevat quan el termini entre la data d'adquisició i la de venciment no superi els sis mesos.

5. Els fluxos procedents de transaccions en moneda estrangera es converteixen 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 figuren actius denominats en moneda estrangera, s'ha d'informar a l'estat de fluxos d'efectiu de l'efecte que en aquesta rúbrica hagi tingut la variació dels tipus de canvi.

6. L'entitat 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 hi hagi una cobertura comptable, els fluxos de l'instrument de cobertura s'han d'incorporar a la mateixa partida que els de la partida coberta, i en la memòria s'ha d'indicar aquest efecte.

8. Respecte a les transaccions no monetàries, en la memòria s'ha d'informar de les operacions d'inversió i finançament significatives que, atès que no han donat lloc a variacions d'efectiu, no s'han inclòs en l'estat de fluxos d'efectiu (per exemple, adquisició d'un immobilitzat amb pagament ajornat o d'un actiu mitjançant un arrendament financer).

En cas que hi hagi una operació d'inversió que impliqui una contraprestació en part en efectiu o actius líquids equivalents i en 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 en l'estat de fluxos d'efectiu.

9. 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 a una única partida en les activitats d'inversió, en l'epígraf d'inversions o desinversions, segons correspongui, i s'ha de crear una partida específica a aquest efecte amb la denominació «Unitat de negoci».

9a Xifra anual de negocis

L'import net de la xifra anual de negocis es determina deduint de l'import de les vendes dels productes i de les prestacions de serveis o altres ingressos corresponents a les activitats lucratives de caràcter mercantil de l'entitat l'import de qualsevol descompte (bonificacions i altres reduccions sobre les vendes) i la de l'impost sobre el valor afegit i altres impostos que hi estiguin directament relacionats, que hagin de ser objecte de repercussió.

10a Nombre mitjà de treballadors

Per a la determinació del nombre mitjà de treballadors es consideren totes les persones que tinguin o hagin tingut alguna relació laboral amb l'entitat durant l'exercici, i es fa la mitjana segons el temps durant el qual hagin prestat els seus serveis.

11a Entitats del grup, multigrup i associades

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

En particular, es presumeix que dues entitats no lucratives tenen la qualificació d'entitats del grup als efectes exclusius de complir el deure d'informar en els respectius comptes anuals individuals, en els termes requerits per aquesta adaptació, quan en les dues entitats coincideixin la majoria de les persones que componen els òrgans respectius de govern.

S'ha d'entendre que una entitat és associada quan, sense que es tracti d'una entitat del grup, en el sentit que s'assenyala anteriorment, l'entitat o alguna o algunes de les entitats del grup, en cas que el grup existeixi, incloses les entitats o persones físiques dominants, exerceixin sobre l'entitat una influència significativa perquè hi tenen una participació que, creant amb aquesta una vinculació duradora, estigui destinada a contribuir a la seva activitat.

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

- a) L'entitat o una o diverses entitats del grup, incloses les entitats o persones físiques dominants, participen en l'entitat, i
- b) Es tingui el poder d'intervenir en les decisions de política financera i d'explotació de la participada, sense arribar a tenir-ne el control.

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

1. Representació en l'òrgan de govern de l'entitat participada;
2. Participació en els processos de fixació de polítiques;
3. Transaccions d'importància relativa amb la participada;
4. Intercanvi de personal directiu; o
5. Subministrament d'informació tècnica essencial.

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

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

12a Estats financers intermedis

Els estats financers intermedis es presenten amb la forma i els criteris establerts per als comptes anuals.

13a Parts vinculades

1. Una part es considera vinculada a una altra quan una 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 fundadors, membres de l'òrgan de govern o associats, el control sobre una altra o una influència significativa en la presa de decisions financeres i d'explotació de l'altra.

2. En qualsevol cas es consideren parts vinculades:

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

No obstant això, una entitat està exempta d'incloure la informació que recull l'apartat de la memòria relatiu a les operacions amb parts vinculades, quan la primera estigui controlada o influïda de forma significativa per una administració pública estatal, autonòmica o local i l'altra entitat 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 aquesta influència, entre altres casos, quan les operacions no es realitzin en condicions normals de mercat (llevat que les condicions les imposi una regulació específica).

b) Les persones físiques o jurídiques que tinguin la condició de fundadors, membres de l'òrgan de govern, associats o que, si s'escau, posseeixin directament o indirectament alguna participació en els drets de vot de l'entitat, o en l'entitat dominant d'aquesta, sempre que l'esmentada condició o participació en els drets de vot els permeti exercir sobre l'una o l'altra una influència significativa. També s'hi inclouen els familiars pròxims de les persones físiques esmentades.

c) El personal clau de l'entitat o del seu dominant, entenent per tal les persones físiques amb autoritat i responsabilitat sobre la planificació, direcció i control de les activitats de l'entitat, ja sigui directament o indirectament, entre les quals s'inclouen els fundadors i associats. També s'hi inclouen els familiars pròxims de les persones físiques esmentades.

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

e) Les entitats que comparteixin algun fundador, associat o membre de l'òrgan de govern o directiu amb l'entitat, llevat que aquest no exerceixi una influència significativa en les polítiques financera i d'explotació de les dues.

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

g) Els plans de pensions per als empleats de la mateixa entitat o d'alguna altra que en sigui part vinculada, llevat que l'entitat opti per aplicar les normes de registre i valoració incloses en la segona part del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses.

3. Als efectes d'aquesta norma, s'entén per familiars pròxims els qui podrien exercir influència en aquesta persona, o ser-ne influïts, en les seves decisions relacionades amb l'entitat. S'hi inclouen:

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

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

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

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

MODELS NORMALS DE COMPTES ANUALS BALANÇ

BALANÇ AL TANCAMENT DE L'EXERCICI 200X

NÚM. COMPTES	ACTIU	NOTES DE LA MEMÒRIA	200X	200X-1
	A) ACTIU NO CORRENT			
	I. Immobilitzat intangible			
201, (2801), (2901)	1. Desenvolupament			
202, (2802), (2902)	2. Concessions			
203, (2803), (2903)	3. Patents, llicències, marques i similars			
204	4. Fons de comerç			
206, (2806), (2906)	5. Aplicacions informàtiques			
207, (2807), (2907)	6. Drets sobre actius cedits en ús			
205, 209, (2805), (2830), (2905)	7. Altre immobilitzat intangible			
	II. Béns del patrimoni històric			
240, (2990)	1. Béns immobles			
241, (2991)	2. Arxius			
242, (2992)	3. Biblioteques			
243, (2993)	4. Museus			
244, (2994)	5. Béns mobles			
249	6. Avançaments sobre béns del patrimoni històric			
	III. Immobilitzat material			
210, 211, (2811), (2831), (2910), (2911)	1. Terrenys i construccions			
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, (2812), (2813), (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2912), (2913), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919)	2. Instal·lacions tècniques i altre immobilitzat material			
220, (2920)	3. Immobilitzat en curs i avançaments			
	IV. Inversions immobiliàries			
221, (282), (2921), (2832)	1. Terrenys			
	2. Construccions			
	V. Inversions en entitats del grup i associades a llarg termini			
2503, 2504, (2593), (2594), (293), 2523, 2524, (2953), (2954), 2513, 2514, (2943), (2944)	1. Instruments de patrimoni			
	2. Crèdits a entitats			
	3. Valors representatius de deute			
	4. Derivats			
	5. Altres actius financers			
	VI. Inversions financeres a llarg termini			
2505, (2595), 260, (269)	1. Instruments de patrimoni			
2525, 262, 263, 264, (2955), (298)	2. Crèdits a tercers			
2515, 261, (297), (2945)	3. Valors representatius de deute			
265	4. Derivats			
268, 27	5. Altres actius financers			
474	VII. Actius per impost diferit			

NÚM. COMPTES	ACTIU	NOTES DE LA MEMÒRIA	200X	200X-1
	B) ACTIU CORRENT			
30, (390) 31, 32, (391), (392) 33, 34, (393), (394) 35, (395) 36, (396) 407 447, 448, (495) 430, 431, 432, 435, 436, (437), (490), (4935) 433, 434, (4933), (4934) 440, 441, 446, 449, 5531, 5533 460, 464, 544 4709 4700, 4707, 4708, 471, 472 558 5303, 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. Existències 1. Béns destinats a l'activitat 2. Primeres matèries i altres aprovisionaments 3. Productes en curs 4. Productes acabats 5. Subproductes, residus i materials recuperats 6. Avançaments a proveïdors II. Usuaris i altres deutors de l'activitat pròpia III. Deutors comercials i altres comptes a cobrar 1. Clients per vendes i prestacions de serveis 2. Clients, entitats del grup i associades 3. Deutors diversos 4. Personal 5. Actius per impost corrent 6. Altres crèdits amb les administracions públiques 7. Fundadors per desemborsaments exigits IV. Inversions en entitats del grup i associades a curt termini 1. Instruments de patrimoni 2. Crèdits a entitats 3. Valors representatius de deute 4. Derivats 5. Altres actius financers V. Inversions financeres a curt termini 1. Instruments de patrimoni 2. Crèdits a entitats 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			
	I. Dotació fundacional/Fons social			
100, 101 (103), (104)	1. Dotació fundacional/Fons social			
	2. (Dotació fundacional no exigida/Fons social no exigít)			
	II. Reserves			
111	1. Estatutàries			
113, 114, 115	2. Altres reserves			
	III. Excedents d'exercicis anteriors			
120	1. Romaneient			
(121)	2. (Excedents negatius d'exercicis anteriors)			
129	IV. Excedent de l'exercici			
	A-2) Ajustos per canvis de valor			
133	I. Actius financers disponibles per a la venda			
1340	II. Operacions de cobertura			
137	III. Altres			
	A-3) Subvencions, donacions i llegats rebuts			
130, 1320	I. Subvencions			
131, 1321	II. Donacions i llegats			
	B) PASSIU NO CORRENT			
	I. Provisions a llarg termini			
140	1. Obligacions per prestacions a llarg termini al personal			
145	2. Actuacions mediambientals			
146	3. Provisions per reestructuració			
141, 142, 143	4. Altres provisions			
	II. Deutes a llarg termini			
177, 179	1. Obligacions i altres valors negociables			
1605, 170	2. Deutes amb entitats de crèdit			
1625, 174	3. Creditors per arrendament financer			
176	4. Derivats			
1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 180, 185, 189	5. Altres passius financers			
1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634	III. Deutes amb entitats del grup i associades a llarg termini			
479	IV. Passius per impost diferit			
181	V. Periodificacions a llarg termini			

NÚM. COMPTES	PATRIMONI NET I PASSIU	NOTES DE LA MEMÒRIA	200X	200X-1
499, 529 500, 505, 506 5105, 520, 527 5125, 524 5595, 5598 509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 528, 5325, 5530, 5532, 555, 5565, 5566, 560, 561, 569 5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564 412 400, 401, 405, (406) 403, 404 410, 411, 419 465, 466 4752 4750, 4751, 4758, 476, 477 438 485, 568	<p style="text-align: center;">PATRIMONI NET I PASSIU</p> <p>C) PASSIU CORRENT</p> <p>I. Provisions a curt termini</p> <p>II. Deutes a curt termini</p> <p>1. Obligacions i altres valors negociables</p> <p>2. Deutes amb entitats de crèdit</p> <p>3. Creditors per arrendament financer</p> <p>4. Derivats</p> <p>5. Altres passius financers</p> <p>III. Deutes amb entitats del grup i associades a curt termini</p> <p>IV. Beneficiaris-Creditors</p> <p>V. Creditors comercials i altres comptes a pagar</p> <p>1. Proveïdors</p> <p>2. Proveïdors, entitats, del grup i associades</p> <p>3. Creditors diversos</p> <p>4. Personal (remuneracions pendents de pagament)</p> <p>5. Passius per impost corrent</p> <p>6. Altres deutes amb les administracions públiques</p> <p>7. Avançaments rebuts per comandes</p> <p>VI. Periodificacions a curt termini</p> <p>TOTAL PATRIMONI NET I PASSIU (A + B + C)</p>			

COMPTE DE RESULTATS

COMPTE DE RESULTATS CORRESPONENT A L'EXERCICI FINALITZAT EL DE 200X

NÚM. COMPTES	NOTA	(Deure)	Haver
		200X	200X-1
	A) Excedent de l'exercici		
	1. Ingressos de l'activitat pròpia		
720	a) Quotes d'associats i afiliats		
721	b) Aportacions d'usuaris		
722, 723	c) Ingressos de promoció, patrocinadors i col·laboracions		
740, 748	d) Subvencions imputades a l'excedent de l'exercici		
747	e) Donacions i llegats imputats a l'excedent de l'exercici		
728	f) Reintegrament d'ajudes i assignacions		
	2. Despeses per ajudes i altres		
(650)	a) Ajudes monetàries		
(651)	b) Ajudes no monetàries		
(653), (654)	c) Despeses per col·laboracions i de l'òrgan de govern		
(658)	d) Reintegrament de subvencions, donacions i llegats		
(6930), 71*, 7930	3. Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació		
73	4. Treballs realitzats per l'entitat per al seu actiu		
(600), (601), (602), 6060, 6061, 6062, 6080, 6081, 6082, 6090, 6091, 6092, 610*, 611*, 612*, (607), (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	5. Aprovisionaments		
(640), (641), (642), (643), (649), (644), 7950, (62)	6. Altres ingressos de l'activitat		
(631), (634), 636, 639, (655), (694), (695), 794, 7954	7. Despeses de personal		
(656), (659) (68)	a) Sous, salaris i assimilats		
	b) Càrregues socials		
	c) Provisions		
	8. Altres despeses de l'activitat		
	a) Serveis exteriors		
	b) Tributs		
	c) Pèrdues, deteriorament i variació de provisions per operacions comercials		
	d) Altres despeses de gestió corrent		
	9. Amortització de l'immobilitzat		
	10. Subvencions, donacions i llegats de capital traspasats a l'excedent de l'exercici		
	a) Subvencions de capital traspasades a l'excedent de l'exercici		
	b) Donacions i llegats de capital traspasats a l'excedent de l'exercici		
	11. Excés de provisions		
	12. Deteriorament i resultat per alienacions de l'immobilitzat		
745	a) Deteriorament i pèrdues		
746	b) Resultats per alienacions i altres		
7951, 7952, 7955, 7956			
(690), (691), (692), 790, 791, 792			
(670), (671), (672), 770, 771, 772			

NÚM. COMPTES	EXCEDENT DE L'ACTIVITAT (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)	NOTA	(Deure) Haver	
			200X	200X-1
7600, 7601 7602, 7603 7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211 7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767, 769	A.1) EXCEDENT DE L'ACTIVITAT (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)			
(6610), (6611), (6615), (6616), (6620), (6621), (6650), (6651), (6654), (6655) (6612), (6613), (6617), (6618), (6622), (6623), (6624), (6652), (6653), (6656), (6657), (669) (660)	13. Ingressos financers a) De participacions en instruments de patrimoni a ₁) En entitats del grup i associades a ₂) En tercers b) De valors negociables i altres instruments financers b ₁) D'entitats del grup i associades b ₂) De tercers			
(6630), (6631), (6633), 7630, 7631, 7633 (6632), 7632 (668), 768	14. Despeses financeres a) Per deutes amb entitats del grup i associades b) Per deutes amb tercers c) Per actualització de provisions			
(696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799 (666), (667), (673), (675), 766, 773, 775	15. Variació de valor raonable en instruments financers a) Cartera de negociació i altres b) Imputació a l'excedent de l'exercici per actius financers disponibles per a la venda			
(6300)*, 6301*, (633), 638	16. Diferències de canvi 17. Deteriorament i resultat per alienacions d'instruments financers a) Deterioraments i pèrdues b) Resultats per alienacions i altres			
(800), (89), 900, 991, 992 (810), 910 940, 9420 941, 9421 (85), 95 (8300)*, 8301, (833), 834, 835, 838	A.2) EXCEDENT DE LES OPERACIONS FINANCERES (13+14+15+16+17) A.3) EXCEDENT ABANS D'IMPOSTOS (A.1 + A.2) 18. Impostos sobre beneficis** A.4) Variació de patrimoni net reconeguda en l'excedent de l'exercici (A.3 + 18) B) Ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net. 1. Actius financers disponibles per a la venda. 2. Operacions de cobertura de fluxos d'efectiu. 3. Subvencions rebudes. 4. Donacions i llegats rebuts. 5. Guany i pèrdues actuàrials i altres ajustos. 6. Efecte impositiu.			
(802), 902, 993, 994 (812), 912 (840), (8420)	B.1) Variació de patrimoni net per ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net (1+2+3+4+5+6) C) Reclasseficcions en l'excedent de l'exercici. 1. Actius financers disponibles per a la venda. 2. Operacions de cobertura de fluxos d'efectiu. 3. Subvencions rebudes.			

NÚM. COMPTES	NOTA	(Deure) Haver	
		200X	200X-1
(841), (8421) 8301*, (836), (837)			
4. Donacions i llegats rebuts.			
5. Efecte impositiu.			
C.1) Variació de patrimoni net per reclassificacions en l'excedent de l'exercici (1+2+3+4+5)			
D) Variacions de patrimoni net per ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net (B.1 + C.1)			
E) Ajustos per canvis de criteri			
F) Ajustos per errors			
G) Variacions en la dotació fundacional o fons social			
H) Altres variacions			
I) RESULTAT TOTAL, VARIACIÓ DEL PATRIMONI NET EN L'EXERCICI (A.4+D+E+F+G+H)			

* El seu signe pot ser positiu o negatiu

MEMÒRIA NORMAL**CONTINGUT DE LA MEMÒRIA**

Les notes de la memòria que es formulen a continuació completen, amplien i comenten les normes de registre i valoració que recull aquesta adaptació.

Les entitats no lucratives han d'aplicar obligatòriament aquestes notes, així com les que conté el model normal de memòria del Pla general de comptabilitat, llevat de la informació sobre operacions interrompudes i actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda, que no els és aplicable.

1. Activitat de l'entitat

1. Sense perjudici de la informació que s'ha d'incloure en la nota 13, s'han de descriure de forma succinta els fins de l'entitat recollits en els seus estatuts i l'activitat o activitats realitzades en l'exercici, així com el domicili i forma legal de l'entitat, i el lloc on duguin a terme les activitats, si és diferent de la seu social.
2. Quan l'entitat sigui la d'actiu més gran del conjunt d'entitats del grup, en els termes que preveu la norma d'elaboració dels comptes anuals 11a. Entitats del grup, multigrup i associades d'aquesta tercera part, s'ha d'informar de les entitats més significatives que l'integren, i se n'han de descriure les activitats i indicar el volum agregat d'actius, passius, ingressos i despeses d'aquestes.

S'entén per entitat d'actiu més gran la que en el moment d'incorporar-se al grup presenti una xifra més gran en el total actiu del model del balanç.

3. Quan l'entitat no sigui la d'actiu més gran del conjunt d'entitats del grup en els termes que assenyala el punt anterior, s'ha d'indicar el registre on estiguin dipositats els comptes anuals de l'entitat que conté la informació exigida en el punt anterior.
4. Quan hi hagi una moneda funcional diferent de l'euro, s'ha de posar clarament de manifest aquesta circumstància, i s'han d'indicar els criteris tinguts en compte per fer-ne la determinació.

2. Excedent de l'exercici

2.1. Anàlisi de les principals partides que formen l'excedent de l'exercici que informi dels aspectes significatius d'aquestes.

2.2. Informació sobre la proposta d'aplicació comptable de l'excedent, d'acord amb l'esquema següent:

<u>Base de repartiment</u>	<u>Import</u>
Excedent de l'exercici	
Romanent	
Reserves voluntàries	
Altres reserves de lliure disposició	
Total	-----

<u>Aplicació</u>	<u>Import</u>
A dotació fundacional/fons social	
A reserves especials	
A reserves voluntàries	
A	
A compensació d'excedents negatius d'exercicis anteriors	
Total	-----

2.3. Informació sobre les limitacions per a l'aplicació dels excedents d'acord amb les disposicions legals.

3. Normes de registre i valoració

A més de la informació sol·licitada en la nota 4 del model de memòria normal del Pla general de comptabilitat, s'han d'indicar els criteris comptables aplicats en relació amb les partides següents:

1. Immobilitzat intangible; amb indicació dels criteris per determinar la naturalesa dels actius no generadors de fluxos d'efectiu, criteris utilitzats de capitalització o activació, amortització, correccions valoratives per deteriorament i cessió d'aquests béns.
2. Immobilitzat material; amb indicació dels criteris per determinar la naturalesa de béns d'immobilitzat no generadors de fluxos d'efectiu, criteris sobre amortització, correccions valoratives per deteriorament i reversió d'aquestes, els costos de rehabilitació del lloc on s'assenti un actiu i la cessió d'aquests béns.
3. Béns integrants del patrimoni històric; amb indicació dels criteris sobre valoració, 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'entitat per a aquests béns, i els seguits en relació amb les grans reparacions que els afectin.
4. Permutes; amb indicació de la justificació del criteri aplicat en relació amb els actius no generadors de fluxos d'efectiu.
5. Crèdits i debits per l'activitat pròpia; amb indicació dels criteris de valoració aplicats. En particular, els seguits per calcular les correccions valoratives.
6. Existències; amb indicació dels criteris de valoració i en particular els seguits sobre correccions valoratives per deteriorament d'existències no generadores de fluxos d'efectiu.
7. Ingressos i despeses; amb indicació dels criteris generals aplicats als ingressos i despeses propis de l'entitat. En particular, les despeses de caràcter pluriennal i criteris d'imputació temporal.
8. Fusions entre entitats no lucratives; amb indicació dels criteris de registre i valoració utilitzats.

4. Immobilitzat material

A més de la informació sol·licitada en la nota 5 del model de memòria normal del Pla general de comptabilitat, s'ha d'informar de:

1. Per a cada correcció valorativa per deteriorament de quantia significativa, reconeguda o revertida durant l'exercici d'un immobilitzat material no generador de fluxos d'efectiu, s'ha d'indicar:
 - Naturalesa de l'immobilitzat material.
 - Import, successos i circumstàncies que han conduït al reconeixement i reversió de la pèrdua per deteriorament.
 - Criteri utilitzat per determinar el valor raonable menys els costos de venda, si s'escau, o per determinar el cost de reposició depreciat.
2. Respecte a les pèrdues i reversions per deteriorament agregades per a les quals no es revela la informació que assenyalava la lletra anterior, les principals classes d'immobilitzats afectats per les pèrdues i reversions per deteriorament i els principals successos i circumstàncies que han conduït al reconeixement i la reversió d'aquestes correccions valoratives per deteriorament.
3. Informació sobre els immobles cedits a l'entitat i sobre els cedits per l'entitat, amb especificació dels termes de les cessions respectives. Addicionalment, s'ha d'informar sobre el valor raonable del dret cedit quan la diferència amb el seu valor comptable sigui significativa.
4. S'ha d'informar de les restriccions a la disposició que hi hagi en la retenció amb aquests béns i drets.

5. Béns del patrimoni històric

Anàlisi del moviment durant l'exercici de cada partida del balanç inclosa en aquest epígraf i de les corresponents amortitzacions acumulades i correccions valoratives per deteriorament acumulades; amb indicació del següent:

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

A més, s'han de descriure:

1. L'import de les revaloracions netes acumulades en el tancament de l'exercici, realitzades a l'empara d'una llei que ho autoritzi.
2. Les característiques de les inversions en béns del patrimoni històric adquirides a entitats del grup i associades, amb indicació del seu valor comptable.
3. Les característiques de les inversions en béns del patrimoni històric situades fora del territori espanyol, amb indicació del seu valor comptable.
4. Les característiques dels béns del patrimoni històric no afectes directament a l'activitat pròpia, amb indicació del seu valor comptable.

5. Béns del patrimoni històric afectes a garanties.
6. Subvencions, donacions i llegats rebuts relacionats amb els béns del patrimoni històric.
7. Compromisos fermes de compra i fonts previsibles de finançament, així com els compromisos fermes de venda.
8. Incidència dels costos relacionats amb grans reparacions sobre els béns del patrimoni històric.
9. Principals hipòtesis utilitzades per determinar el valor raonable d'aquests béns, quan s'hagin incorporat a l'actiu pel valor esmentat.
10. Els immobles cedits a l'entitat i sobre els cedits per l'entitat, amb especificació dels termes de les cessions respectives. Addicionalment, s'ha d'informar sobre el valor raonable del dret cedit quan la diferència amb el seu valor comptable sigui significativa i l'import d'aquest valor raonable es pugui determinar amb fiabilitat.
11. Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu que afecti béns del patrimoni històric.

6. Usuaris i altres deutors de l'activitat pròpia

Desglossament de l'epígraf B.II de l'actiu del balanç "Usuaris i altres deutors de l'activitat pròpia", amb detall del moviment que hi hagi hagut durant l'exercici i indicació del saldo inicial, augments, disminucions i saldo final per a usuaris, patrocinadors, afiliats i altres deutors de l'activitat pròpia de l'entitat, i distinció, si s'escau, de si procedeixen d'entitats del grup, multigrup o associades.

7. Beneficiaris-Creditors

Desglossament de l'epígraf C.IV del passiu del balanç "Beneficiaris-Creditors", amb detall del moviment que hi hagi hagut durant l'exercici i indicació del saldo inicial, augments, disminucions i saldo final per a beneficiaris i altres creditors de l'activitat pròpia de l'entitat, i distinció, si s'escau, de si procedeixen d'entitats del grup, multigrup o associades.

8. Fons propis

S'ha d'informar sobre:

- a) Desglossament de l'epígraf A.1 del passiu del balanç, amb detall del moviment que hi hagi hagut durant l'exercici i indicació del saldo inicial, augments, disminucions i saldo final de les diferents partides.
- b) Aportacions al fons social o dotació fundacional realitzades en l'exercici, amb distinció de les dineràries i les no dineràries. També, si s'escau, s'ha d'indicar per a cada aportació els desemborsaments pendents, així com la data d'exigibilitat. Aquesta mateixa informació es requereix respecte a altres aportacions de fundadors, associats i tercers.
- c) Consideracions específiques que afectin les reserves.

9. Existències

A més de la informació sol·licitada en la nota 10 del model de memòria normal del Pla general de comptabilitat, s'ha d'informar de:

1. Per a cada correcció valorativa per deteriorament de quantia significativa, reconeguda o revertida durant l'exercici per a les existències no generadores de fluxos d'efectiu, s'ha d'indicar:
 - Naturalesa de les existències.
 - Import, successos i circumstàncies que han conduït al reconeixement i reversió de la pèrdua per deteriorament.
 - Criteri utilitzat per determinar el valor net realitzable, o, si s'escau, el seguit per determinar el cost de reposició depreciat.
2. S'ha d'informar sobre les existències rebudes gratuïtament per l'entitat, així com de les lliurades als beneficiaris d'aquesta en compliment dels fins propis.

10. Situació fiscal

A més de la informació sol·licitada en la nota 12 del model de memòria normal del Pla general de comptabilitat, en relació amb l'impost sobre beneficis, s'ha d'informar sobre:

- a) El règim fiscal aplicable a l'entitat. En particular, s'ha d'informar de la part d'ingressos i resultats que s'ha d'incorporar com a base imposable a efectes de l'impost sobre societats.
- b) Si s'escau, s'han d'especificar els apartats de la memòria en els quals s'hagi inclòs la informació exigida per la legislació fiscal per gaudir de la qualificació d'entitats sense fins lucratius als efectes de la Llei 49/2002, de 23 de desembre.

11. Ingressos i despeses

1. Desglossament de la partida 2.a) del compte de resultats "Ajudes monetàries", amb indicació dels reintegraments produïts i detall per activitats, i desglossament de la partida 2.b) "Ajudes no monetàries".
2. Desglossament de la partida 5. "Aprovisionaments", amb detall de l'import corresponent a consum de béns destinats a l'activitat i consum de primeres matèries i altres matèries consumibles i distinció 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 7.b) del compte de resultats "Càrregues socials", amb distinció entre aportacions i dotacions per a pensions i altres càrregues socials.

En el cas que l'entitat formuli el compte de resultats abreujat, ha d'incloure en aquest apartat els desglossaments abans indicats en relació amb les

partides 5. "Aprovisionaments" i 7. "Despeses de personal" del model abreujat d'aquest compte. Addicionalment, s'ha de desglossar la partida 8. "Altres despeses de l'activitat", amb especificació de l'import de les correccions valoratives per deteriorament dels crèdits i els incobrats.

3. Ingressos de promocions, patrocinadors i col·laboracions.
4. L'import de la venda de béns i prestació de serveis produïts per permuta de béns no monetaris i serveis.
5. Si s'escau, informació de la partida "Altres resultats".

12. Fusions entre entitats no lucratives i combinacions de negocis

1. En els supòsits de fusió entre entitats no lucratives, una vegada acordada l'operació, les entitats que hi participen han d'informar del procés en marxa. En particular, s'ha d'indicar la manera en què la fusió afecta l'entitat i el patrimoni aportat per cada una de les entitats fusionades.
2. En cas que l'entitat adquireixi un negoci, s'ha d'incloure la informació indicada en la nota 19. "Combinacions de negocis" del model normal de memòria inclosa en la tercera part del Pla general de comptabilitat.

13. Activitat de l'entitat. Aplicació d'elements patrimonials a fins propis. Despeses d'administració

13.1. Activitat de l'entitat.

1. Les fundacions de competència estatal han de facilitar la informació següent, d'acord amb el que disposen la Llei 50/2002, de 26 de desembre, i el Reglament de desplegament:

I. Activitats realitzades

ACTIVITAT 1 (formalitzeu tantes fitxes com activitats tingui la fundació)

A) Identificació.

Denominació de l'activitat	
Tipus d'activitat*	
Identificació de l'activitat per sectors	
Lloc on es du a terme l'activitat	

* Indiqueu si es tracta d'una activitat pròpia o mercantil

Descripció detallada de l'activitat realitzada.

--

B) Recursos humans aplicats en l'activitat.

Tipus	Nombre		Nombre hores/any	
	Previst	Realitzat	Previst	Realitzat
Personal assalariat				
Personal amb contracte de serveis				
Personal voluntari				

C) Beneficiaris o usuaris de l'activitat.

Tipus	Nombre	
	Previst	Realitzat
Persones físiques		
Persones jurídiques		

D) Recursos econòmics utilitzats en l'activitat.

Despeses/Inversions	Import	
	Previst	Realitzat
Despeses per ajudes i altres		
a) Ajudes monetàries		
b) Ajudes no monetàries		
c) Despeses per col·laboracions i òrgans de govern		
Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació		
Aprovisionaments		
Despeses de personal		
Altres despeses d'explotació		
Amortització de l'immobilitzat		
Deteriorament i resultat per alienació d'immobilitzat		
Despeses financeres		
Variacions de valor raonable en instruments financers		
Diferències de canvi		
Deteriorament i resultat per alienacions d'instruments financers		
Impostos sobre beneficis		

Subtotal despeses		
Adquisicions d'immobilitzat (excepte béns patrimonial històric)		
Adquisicions béns patrimonial històric		
Cancel·lació deute no comercial		
Subtotal recursos		
TOTAL		

E) Objectius i indicadors de l'activitat.

Objectiu	Indicador	Quantificació	
		Previst	Realitzat

II. Recursos econòmics totals utilitzats per l'entitat.

DESPESES / INVERSIONS	Activitat 1	Activitat 2	Activitat 3	Activitat 4	Total activitats	No imputats a les activitats	TOTAL
Despeses per ajudes i altres							
a) Ajudes monetàries							
b) Ajudes no monetàries							
c) Despeses per col·laboracions i òrgans de govern							
Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació							
Aprovisionaments							
Despeses de personal							
Altres despeses d'exploració							
Amortització de l'immobilitzat							
Deteriorament i resultat per alienació d'immobilitzat							
Despeses financeres							
Variacions de valor raonable en instruments financers							
Diferències de canvi							
Deteriorament i resultat per alienacions d'instruments financers							
Impostos sobre beneficis							
Subtotal despeses							
Adquisicions d'immobilitzat (excepte béns patrimoni històric)							
Adquisicions béns patrimoni històric							
Cancel·lació de deute no comercial							
Subtotal inversions							
TOTAL RECURSOS UTILITZATS							

III. Recursos econòmics totals obtinguts per l'entitat.

A. Ingressos obtinguts per l'entitat

INGRESSOS	Previst	Realitzat
Rendes i altres ingressos derivats del patrimoni		
Vendes i prestacions de serveis de les activitats pròpies		
Ingressos ordinaris de les activitats mercantils		
Subvencions del sector públic		
Aportacions privades		
Altres tipus d'ingressos		
TOTAL INGRESSOS OBTINGUTS		

B. Altres recursos econòmics obtinguts per l'entitat

ALTRES RECURSOS	Previst	Realitzat
Deutes contrets		
Altres obligacions financeres assumides		
TOTAL ALTRES RECURSOS OBTINGUTS		

IV. Convenis de col·laboració amb altres entitats

DESCRIPCIÓ	Ingrés	Despeses	No produeix corrent de béns i serveis
Conveni 1. Amb l'entitat (X), subscrit per a			
Conveni 2. Amb l'entitat (Y), subscrit per a			

V. Desviacions entre el pla d'actuació i les dades realitzades

S'han de detallar les desviacions més significatives que s'hagin produït entre les quantitats que preveu el pla d'actuació i les efectivament realitzades, i s'han d'indicar les causes que les han ocasionat.

2. Les restants entitats han d'identificar i quantificar els fins que persegueixen en cada una de les activitats significatives que realitzin, i han d'informar, almenys, dels aspectes següents:

a) Amb quins mitjans s'ha finançat l'activitat i quins recursos econòmics s'han fet servir per realitzar-la.

b) Els recursos humans aplicats, agrupats per les categories següents: personal assalariat, personal amb contracte de serveis i personal voluntari, amb especificació en aquest últim cas de la seva dedicació horària.

c) El nombre de beneficiaris o usuaris de les seves activitats; s'ha de diferenciar entre persones físiques i jurídiques.

13.2. Aplicació d'elements patrimonials a fins propis.

Informació sobre:

a) Els béns i drets que formin part de la dotació fundacional o fons social, i els vinculats directament al compliment dels fins propis, amb detall dels elements significatius inclosos en les diferents partides de l'Actiu del balanç i les restriccions a les quals estan sotmesos.

b) El destí de rendes i ingressos a què es refereix la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, amb indicació del compliment del destí de rendes i ingressos i els límits a què està obligada, d'acord amb els criteris que estableix la normativa específica i segons el model que s'adjunta:

1. Grau de compliment del destí de rendes i ingressos.

Exercici	RESULTAT COMPTABLE	AJUSTOS NEGATIUS	AJUSTOS POSITIVUS	BASE DE CALCUL	RENDA A DESTINAR		RECURSOS DESTINATS A FINS (DESPESES + INVERSIONS)	APLICACIÓ DELS RECURSOS DESTINATS EN COMPLIMENT DELS SEUS FINS*				IMPORT PENDENT							
					Import	%		N-4	N-3	N-2	N-1		N						
N-4																			
N-3																			
N-2																			
N-1																			
N																			
TOTAL																			

S'ha d'incloure una explicació detallada de les partides significatives que conté el quadre que estiguin afectades al compliment de fins específics. L'explicació s'ha de centrar especialment en les columnes d'ajustos en les quals s'incorporen els conceptes següents:

- a) Ajustos negatius No s'han d'incloure com a ingressos:
 - a.1) Ingressos reflectits en el compte de resultats procedents de l'alienació o gravamen de béns i drets aportats pels fundadors o per tercers, en concepte de dotació fundacional.
 - a.2) Ingressos reflectits en el compte de resultats procedents de la transmissió onerosa de béns immobles en els quals l'entitat du a terme l'activitat pròpia, sempre que l'import obtingut en la transmissió es reinverteixi en béns immobles destinats al mateix fi.
- b) Ajustos positius. No s'han de deduir com a despeses:
 - b.1) Despeses imputades en el compte de resultats que estan directament relacionades amb l'activitat pròpia de l'entitat, incloses les dotacions a l'amortització i les pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat afecte a l'activitat pròpia.
 - b.2) Import proporcional de les despeses comunes a totes les activitats dutes a terme per l'entitat que, d'acord amb criteris objectius deduïts de l'efectiva aplicació de recursos a cada activitat, corresponguin a l'activitat pròpia de l'entitat. Les despeses comunes inclouen les despeses d'administració i també les despeses per les quals tenen dret a ser rescabats els patrons.
- c) Addicionalment, s'ha d'incloure com a ajust positiu o negatiu, en funció del seu signe, el resultat comptabilitzat directament en el patrimoni net com a conseqüència de canvis en els criteris comptables o l'esmena d'errors.

* En el supòsit que l'entitat acumuli un dèficit en l'aplicació de recursos, en els períodes següents les aplicacions han de compensar, en primer lloc, els dèficits d'exercicis anteriors, començant pel més antic, i l'excés s'ha de computar com a recursos aplicats de l'exercici en curs.

2. Recursos aplicats en l'exercici.

	IMPORT		
	Fons propis	Subvencions, donacions i llegats	Deute
1. Despeses en compliment de fins*			
2. Inversions en compliment de fins* (2.1 + 2.2)			
2.1. Realitzades en l'exercici			
2.2. Procedents d'exercicis anteriors			
a) Deutes cancel·lats en l'exercici produïts en exercicis anteriors			
b) Imputació de subvencions, donacions i llegats de capital procedents d'exercicis anteriors			
TOTAL (1 + 2)			

* D'acord amb el que disposa l'article 32.6 del Reglament de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, es considera destinat als fins fundacionals l'import de les despeses i inversions realitzades en cada exercici que efectivament hagin contribuït al compliment dels fins propis de la fundació especificats en els seus estatuts, excepte les dotacions a les amortitzacions i provisions. Quan les inversions destinades als fins fundacionals hagin estat finançades amb ingressos que s'hagin de distribuir en diversos exercicis en l'excedent, com ara subvencions, donacions i llegats, o amb recursos financers aliens, aquestes inversions s'han de computar en la mateixa proporció en què ho hagin estat els ingressos o s'amortitzi el finançament aliè.

c) Si alguna entitat no està obligada a confeccionar la informació anterior, ha d'adaptar aquest model a les seves característiques específiques, per tal d'oferir informació sobre el destí de rendes i ingressos. Així mateix, s'ha de recollir informació sobre els recursos destinats en l'exercici al compliment dels fins ajustant-se al model de l'apartat 2.

13.3. Despeses d'administració

Les fundacions de competència estatal han de subministrar un detall de les despeses directament ocasionades per l'administració dels béns i drets que integren el patrimoni de la fundació, i el de les despeses de les quals els patrons tenen dret a ser rescabats. Aquesta informació s'ha de subministrar en el quadre següent:

DETALL DE DESPESES D'ADMINISTRACIÓ				
NÚM. DE COMPTE	PARTIDA DEL COMPTE DE RESULTATS	DETALL DE LA DESPESA	CRITERI D'IMPUTACIÓ A LA FUNCIO D'ADMINISTRACIÓ DEL PATRIMONI	IMPORT
TOTAL DESPESES D'ADMINISTRACIÓ.....				

Adicionalment, s'ha d'informar sobre el compliment del límit en l'import d'aquestes despeses, en el quadre següent:

DESPESES D'ADMINISTRACIÓ						
Exercici	Límits alternatius (art. 33 Reglament RD 1337/2005)		Despeses directament ocasionades per l'administració del patrimoni (3)	Despeses objecte de rescabament als patrons (4)	TOTAL DESPESES ADMINISTRACIÓ MERITADES EN L'EXERCICI (5) = (3) + (4)	Supera (+) No supera (-) el límit màxim (el més gran d'1 i 2)-5
	5% dels fons propis (1)	20% de la base de càlcul de l'art. 27 Llei 50/2004 i art. 32.1 Reglament RD 1337/05 (2)				
n						

14. Operacions amb parts vinculades

A més de la informació sol·licitada en la nota 23 del model de memòria normal del Pla general de comptabilitat, s'ha d'informar:

1. 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 de govern, sigui quina sigui la 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 de govern i personal d'alta direcció. Així mateix, s'ha d'incloure informació sobre indemnitzacions per cessament. Quan els membres de l'òrgan de govern 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, i s'han de recollir separadament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan de govern.
2. També s'ha d'informar sobre l'import dels avançaments i crèdits concedits al personal d'alta direcció i als membres dels òrgans de govern, amb indicació del tipus d'interès, les seves característiques essencials i els imports eventualment retornats, així com les obligacions assumides per compte d'aquests a títol de garantia. Quan els membres de l'òrgan de govern 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, i s'han de recollir separadament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan de govern.

15. Altra informació

S'ha d'incloure informació sobre:

1. Canvis en l'òrgan de govern, direcció i representació.
2. Informació sobre les autoritzacions, atorgades pel protectorat o autoritat administrativa corresponent, que siguin necessàries per realitzar determinades actuacions. També s'ha d'informar de les sol·licituds d'autorització sobre les quals encara no s'hagi rebut l'acord corresponent.

3. El nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici, amb indicació de les que tenen una discapacitat del 33% o més, i expressió de les categories a què pertanyen.

La distribució per sexes al terme de l'exercici del personal de l'entitat, desglossat en un nombre suficient de categories i nivells, entre els quals han de figurar el dels directius i membres de l'òrgan de govern.

4. 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 entitat del mateix grup a què pertanyi l'auditor de comptes, o a qualsevol altra entitat amb la qual l'auditor estigui vinculat per control, propietat comuna o gestió.
5. La naturalesa i el propòsit de negoci dels acords de l'entitat que no figurin en el 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 ajudi a determinar la posició financera de l'entitat.
6. Informació anual del grau de compliment del Codi de conducta de les entitats sense fins lucratius per a la realització de les inversions financeres temporals, segons la legislació que sigui aplicable.

16. Estat de fluxos d'efectiu

S'hi han de descriure l'origen i la utilització dels actius monetaris representatius d'efectiu i altres actius líquids equivalents, i s'han de classificar els moviments per activitats i indicar la variació neta d'aquesta magnitud en l'exercici. A aquests efectes, s'ha de formalitzar el model que s'adjunta.

**ESTAT DE FLUXOS D'EFECTIU CORRESPONENT A L'EXERCICI
FINALITZAT EL ... DE 200X**

	NOTES	200X	200X-1
A) FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS D'EXPLOTACIÓ			
1. Excedent 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, donacions i llegats (-)			
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'explotació.			
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'explotació (+/--1+/-2+/-3+/-4)			
B) FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS D'INVERSIÓ			
6. Pagaments per inversions (-).			
a) Entitats del grup i associades.			
b) Immobilitzat intangible.			
c) Immobilitzat material.			
d) Béns del patrimoni històric.			
e) Inversions immobiliàries.			
f) Altres actius financers.			
g) Actius no corrents mantinguts per a venda.			
h) Altres actius.			
7. Cobraments per desinversions (+).			
a) Entitats del grup i associades.			
b) Immobilitzat intangible.			
c) Immobilitzat material.			
d) Béns del patrimoni històric.			
e) Inversions immobiliàries.			
f) Altres actius financers.			
g) Actius no corrents mantinguts per a venda.			
h) Altres actius.			
8. Fluxos d'efectiu de les activitats d'inversió (7-6)			

	<u>NOTES</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
C) FLUXOS D'EFECTIU DE LES ACTIVITATS DE FINANÇAMENT			
9. Cobraments i pagaments per operacions de patrimoni.			
a) Aportacions a la dotació fundacional o fons social.			
b) Disminucions del fons social.			
c) 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 entitats 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 entitats del grup i associades (-).			
4. Altres deutes (-).			
11. Fluxos d'efectiu de les activitats de finançament (+/- 9+/-10)			
D) Efecte de les variacions dels tipus de canvi			
E) AUGMENT/DISMINUCIÓ NETA DE L'EFECTIU O EQUIVALENTS (+/-5+/-8+/-11+/- D)			
Efectiu o equivalents al començament de l'exercici.			
Efectiu o equivalents al final de l'exercici.			

16. Inventari

L'inventari a què es refereix l'article 25.2 de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, comprèn els elements patrimonials integrants del balanç de l'entitat, amb detall dels diferents béns, drets, obligacions i altres partides que el componen.

A aquest efecte, s'ha de confeccionar un document en el qual s'han d'indicar, per als diferents elements patrimonials que els protectorats determinin en funció, entre altres criteris, de la importància quantitativa i la vinculació a fins propis de l'entitat, els aspectes següents:

-Descripció de l'element.

-Data d'adquisició.

-Valor comptable.

-Variacions produïdes en la valoració.

-Pèrdues per deteriorament, amortitzacions i qualsevol altra partida compensadora que afecti l'element patrimonial.

-Qualsevol altra circumstància de caràcter significatiu que afecti l'element patrimonial, com ara gravàmens, afectació a fins propis o si formen part de la dotació fundacional.

MODELS ABREUJATS DE COMPTES ANUALS
BALANÇ ABREUJAT AL TANCAMENT DE L'EXERCICI 200X

NÚM. COMPTES	ACTIU	NOTES DE LA MEMÒRIA	200X	200X-1
	A) ACTIU NO CORRENT			
20, (280), (2830), (290)	I. Immobilitzat intangible			
240, 241, 242, 243, 244, 249, (299)	II. Béns del patrimoni històric			
21, (281), (2831), (291), 23	III. Immobilitzat material			
22, (282), (2832), (292)	IV. Inversions immobiliàries			
2503, 2504, 2513, 2514, 2523, 2524, (2593), (2594), (293), (2943), (2944), (2953), (2954)	V. Inversions en entitats del grup i associades a llarg termini			
2505, 2515, 2525, (2595), 260, 261, 262, 263, 264, 265, 267, 268, (269), 27, (2945), (2955), (297), (298)	VI. Inversions financeres a llarg termini			
474	VII. Actius per impost diferit (√/√)			
	B) ACTIU CORRENT			
30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, (39), 407	I. Existències			
447, 448, (495)	II. Usuaris i altres deutors de l'activitat pròpia			
430, 431, 432, 433, 434, 435, 436, (437), (490), (493), 440, 441, 446, 449, 460, 464, 470, 471, 472, 558, 544	III. Deutors comercials i altres comptes a cobrar			
5303, 5304, 5313, 5314, 5323, 5324, 5333, 5334, 5343, 5344, 5353, 5354, (5393), (5394), 5523, 5524, (593), (5943), (5944), (5953), (5954)	IV. Inversions en entitats del grup i associades a curt termini			
5305, 5315, 5325, 5335, 5345, 5355, (5395), 540, 541, 542, 543, 545, 546, 547, 548, (549), 551, 5525, 5590, 5593, 565, 566, (5945), (5955), (597), (598)	V. Inversions financeres a curt termini			
480, 567	VI. Periodificacions a curt termini			
57	VII. Efectiu i altres actius líquids equivalents			
	TOTAL ACTIU (A + B)			

NUM. COMPTES	PATRIMONI NET I PASSIU	NOTES DE LA MEMÒRIA	200X	200X-1
	A) PATRIMONI NET			
	A-1) Fons propis			
	I. Dotació fundacional/Fons social			
100, 101 (103), (104) 111, 113, 114, 115 120, (121) 129	1. Dotació fundacional no exigida/Fons social no exigit 2. (Dotació fundacional no exigida/Fons social no exigit)			
	II. Reserves			
	III. Excedents d'exercicis anteriors			
	IV. Excedent de l'exercici			
133, 1340, 137	A-2) Ajustos per canvis de valor (✓)			
130, 131, 132	A-3) Subvencions, donacions i llegats rebuts			
	B) PASSIU NO CORRENT			
	I. Provisions a llarg termini			
14	II. Deutes a llarg termini			
1605, 170 1625, 174	1. Deutes amb entitats de crèdit			
1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 176, 177, 179, 180, 185, 189	2. Creditors per arrendament financer			
1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634	3. Altres deutes a llarg termini			
479	III. Deutes amb entitats del grup i associades a llarg termini			
181	IV. Passius per impost diferit (✓✓)			
	V. Periodificacions a llarg termini			
	C) PASSIU CORRENT			
	I. Provisions a curt termini			
499, 529	II. Deutes a curt termini			
5105, 520, 527 5125, 524	1. Deutes amb entitats de crèdit			
500, 505, 506, 509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 528, 551, 5525, 5530, 5532, 555, 5565, 5566, 5595, 5598, 560, 561, 569	2. Creditors per arrendament financer			
5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564 412	3. Altres deutes a curt termini			
400, 401, 403, 404, 405, (406)	III. Deutes amb entitats del grup i associades a curt termini			
410, 411, 419, 438, 465, 466, 475, 476, 477 485, 568	IV. Beneficiaris-Creditors			
	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)			

Les entitats que optin per aplicar els criteris de registre i valoració inclosos en la segona part del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (PGC pimes), aprovat pel RD 1515/2007, de 16 de novembre, han d'elaborar el seu balanç i compte de resultats seguint els models abreujats, llevat de les partides que portin el signe (✓) que en el PGC pimes no són aplicables. Les entitats que optin per aplicar els criteris aprovats per a les microentitats tampoc han de recollir la partida assenyalada amb el signe (✓✓).

COMPTE DE RESULTATS ABREUJAT CORRESPONENT A L'EXERCICI FINALITZAT EL DE 200X

NÚM. COMPTES	NOTA	(Deure) Haver	
		200X	200X-1
A) Excedent de l'exercici			
1. Ingressos de l'activitat pròpia			
720	a) Quotes d'associats i afiliats		
721	b) Aportacions d'usuaris		
722, 723	c) Ingressos de promocions, patrocinadors i col·laboracions		
740, 747, 748	d) Subvencions, donacions i llegats imputats a l'excedent de l'exercici		
728	e) Reintegrament d'ajudes i assignacions		
2. Despeses per ajudes i altres			
(650)	a) Ajudes monetàries		
(651)	b) Ajudes no monetàries		
(653), (654)	c) Despeses per col·laboracions i de l'òrgan de govern		
(658)	d) Reintegrament de subvencions, donacions i llegats		
(6930), 71*, 7930	3. Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació		
73	4. Treballs realitzats per l'entitat per al seu actiu		
(600), (601), (602), 6060, 6061, 6062, 6080,	5. Aprovisionaments		
6081, 6082, 6090, 6091, 6092, 610*, 611*, 612*,			
(607), (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933			
75	6. Altres ingressos de l'activitat		
(640), (641), (642), (643), (644), (649), 7950	7. Despeses de personal		
(62), (631), (634), 636, 639, (655), (694), (695),	8. Altres despeses de l'activitat		
794, 7954, (656), (659)			
(68)	9. Amortització de l'immobilitzat		
745, 746	10. Subvencions, donacions i llegats de capital traspassats a l'excedent de l'exercici		
7951, 7952, 7955, 7956	11. Excés de provisions		
(690), (691), (692), 770, 771, 772, 790, 791, 792,	12. Deteriorament i resultat per alienacions de l'immobilitzat		
(670), (671), (672)			
A.1) EXCEDENT DE L'ACTIVITAT (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)			
13. Ingressos financers			
(660), (661), (662), (664), (665), (669)	14. Despeses financeres		
(663), 763	15. Variació de valor raonable en instruments financers		
(668), 768	16. Diferències de canvi		
(666), (667), (673), (675), (696), (697), (698),	17. Deteriorament i resultat per alienacions d'instruments financers		
(699), 766, 773, 775, 796, 797, 798, 799			
A.2) EXCEDENT DE LES OPERACIONS FINANCERES (13+14+15+16+17)			
A.3) EXCEDENT ABANS D'IMPOSTOS (A.1+A.2)			
(6300*), 6301*, (633), 638	18. Impostos sobre beneficis		

NÚM. COMPTES	NOTA	(Deure) Haver	
		200X	200X-1
	A.4) Variació de patrimoni net reconeguda en l'excedent de l'exercici (A.3 + 18)		
	B) Ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net**.		
940, 9420	1. Subvencions rebudes.		
941, 9421	2. Donacions i llegats rebuts.		
(800), (89), 900, 991, 992, (810), 910, (85), 95	3. Altres ingressos i despeses.		
(8300)*, 8301*, (833), 834, 835, 838	4. Efecte impositiu.		
	B.1) Variació de patrimoni net per ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net (1+2+3+4)		
	C) Reclasseficcions en l'excedent de l'exercici.		
(840), (8420)	1. Subvencions rebudes.		
(841), (8421)	2. Donacions i llegats rebuts.		
(802), 902, 993, 994, (812), 912	3. Altres ingressos i despeses.		
8301*, (836), (837)	4. Efecte impositiu.		
	C.1) Variació de patrimoni net per reclasseficcions en l'excedent de l'exercici (1+2+3+4)		
	D) Variacions de patrimoni net per ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net (B.1 + C.1)**		
	E) Ajustos per canvis de criteri		
	F) Ajustos per errors		
	G) Variacions en la dotació fundacional o fons social		
	H) Altres variacions		
	I) RESULTAT TOTAL, VARIACIÓ DEL PATRIMONI NET EN L'EXERCICI (A.4+D+E+F+G+H)		

* El seu signe pot ser positiu o negatiu

** Si s'escau, per calcular aquest saldo, les entitats que optin per aplicar els criteris de registre i valoració inclosos en la segona part del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (PGC pimes), aprovat pel RD 1515/2007, de 16 de novembre, han d'identificar els augmentos (ingrés i transferència de pèrdues) i les disminucions (despeses i transferències de guanys) en el patrimoni net originats per les diferents operacions comptabilitzades en el subgrup 13.

MEMÒRIA ABREUJADA CONTINGUT DE LA MEMÒRIA

Les notes de la memòria que es formulen a continuació completen, amplien i comenten les normes de registre i valoració que recull aquesta adaptació.

Les entitats no lucratives han d'aplicar obligatòriament aquestes notes, així com les que conté el model abreujat de memòria del Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, de la memòria inclosa en el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, llevat de la informació sobre actius no corrents i grups alienables d'elements mantinguts per a la venda, que no els és aplicable.

1. Activitat de l'entitat

1. Sense perjudici de la informació que s'ha d'incloure en la nota 11, s'han de descriure de forma succinta els fins de l'entitat recollits en els seus estatuts i l'activitat o activitats realitzades en l'exercici, així com del domicili i forma legal de l'entitat, i el lloc on es duguin a terme les activitats, si és diferent de la seu social.
2. Quan l'entitat sigui la d'actiu més gran del conjunt d'entitats del grup, en els termes que preveu la norma d'elaboració dels comptes anuals 11a. Entitats del grup, multigrup i associades d'aquesta tercera part, s'ha d'informar de les entitats més significatives que l'integren, i se n'han de descriure les activitats i indicar el volum agregat d'actius, passius, ingressos i despeses d'aquestes.

S'entén per entitat d'actiu més gran la que en el moment d'incorporar-se en el grup presenti una xifra més gran en el total actiu del model del balanç.

3. Quan l'entitat no sigui la d'actiu més gran del conjunt d'entitats del grup en els termes que assenyala el punt anterior, s'ha d'indicar el registre on estiguin dipositats els comptes anuals de l'entitat que conté la informació que exigeix el punt anterior.
4. Quan hi hagi una moneda funcional diferent de l'euro, s'ha de posar clarament de manifest aquesta circumstància, amb indicació dels criteris tinguts en compte per fer-ne la determinació.

2. Excedent de l'exercici

2.1. Anàlisi de les principals partides que formen l'excedent de l'exercici que informi dels aspectes significatius d'aquestes.

2.2. Informació sobre la proposta d'aplicació comptable de l'excedent de l'exercici, d'acord amb l'esquema següent:

<u>Base de repartiment</u>	<u>Import</u>
Excedent de l'exercici	
Romanent	
Reserves voluntàries	
Altres reserves de lliure disposició	
Total	-----

<u>Aplicació</u>	<u>Import</u>
A dotació fundacional/fons social	
A reserves especials	
A reserves voluntàries	
A	
A compensació d'excedents negatius d'exercicis anteriors	
Total	-----

2.3. Informació sobre les limitacions per a l'aplicació dels excedents d'acord amb les disposicions legals.

3. Normes de registre i valoració

A més de la informació sol·licitada en la nota 4 del model abreujat de memòria del Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, de la memòria inclosa en el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, s'han d'indicar els criteris comptables aplicats en relació amb les partides següents:

1. Immobilitzat intangible; amb indicació dels criteris per determinar la naturalesa dels actius no generadors de fluxos d'efectiu, criteris utilitzats de capitalització o activació, amortització, correccions valoratives per deteriorament i cessió d'aquests béns.
2. Immobilitzat material; amb indicació dels criteris per determinar la naturalesa de béns d'immobilitzat no generadors de fluxos d'efectiu, criteris sobre amortització, correccions valoratives per deteriorament i reversió d'aquestes, els costos de rehabilitació del lloc on s'assenti un actiu i la cessió d'aquests béns.
3. Béns integrants del patrimoni històric; amb indicació dels criteris sobre valoració, 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'entitat per a aquests béns, i els seguits en relació amb les grans reparacions que els afectin.
4. Permutes; amb indicació de la justificació del criteri aplicat en relació amb els actius no generadors de fluxos d'efectiu.
5. Crèdits i debits per l'activitat pròpia; amb indicació dels criteris de valoració aplicats. En particular, els seguits per calcular les correccions valoratives.
6. Existències; amb indicació dels criteris de valoració i en particular dels seguits sobre correccions valoratives per deteriorament d'existències no generadores de fluxos d'efectiu.
7. Ingressos i despeses; amb indicació dels criteris generals aplicats als ingressos i les despeses propis de l'entitat. En particular, les despeses de caràcter pluriennal i criteris d'imputació temporal.
8. Fusions entre entitats no lucratives; amb indicació dels criteris de registre i valoració utilitzats

4. Immobilitzat material i intangible

A més de la informació sol·licitada en la nota 5 del model abreujat de memòria del Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, de la memòria inclosa en el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, s'ha d'informar de:

1. Per a cada correcció valorativa per deteriorament de quantia significativa, reconeguda o revertida durant l'exercici, d'un element de l'immobilitzat no generador de fluxos d'efectiu, s'ha d'indicar:
 - Naturalesa de l'immobilitzat.
 - Import, successos i circumstàncies que han conduït al reconeixement i reversió de la pèrdua per deteriorament.
 - Criteri utilitzat per determinar el valor raonable menys els costos de venda, si s'escau, o per determinar el cost de reposició depreciat.
2. Respecte a les pèrdues i reversions per deteriorament agregades per a les quals no es revela la informació que assenyala la lletra anterior, les principals classes d'immobilitzats afectats per les pèrdues i reversions per deteriorament i els principals successos i circumstàncies que han conduït al reconeixement i la reversió de les correccions valoratives per deteriorament.
3. S'ha d'informar sobre els immobles cedits a l'entitat i sobre els cedits per l'entitat, amb especificació dels termes de les cessions respectives.
4. S'ha d'informar de les restriccions a la disposició que hi hagi en relació amb aquests béns i drets.

5. Béns del patrimoni històric

Anàlisi del moviment durant l'exercici de cada partida del balanç inclosa en aquest epígraf i de les corresponents amortitzacions acumulades i correccions valoratives per deteriorament acumulades; amb indicació del següent:

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

A més, s'han de descriure:

1. L'import de les revaloracions netes acumulades en el tancament de l'exercici, realitzades a l'empara d'una llei que ho autoritzi.
2. Les característiques de les inversions en béns del patrimoni històric adquirides a entitats del grup i associades, amb indicació del seu valor comptable.
3. Les característiques de les inversions en béns del patrimoni històric situades fora del territori espanyol, amb indicació del seu valor comptable.
4. Les característiques dels béns del patrimoni històric no afectes directament a l'activitat pròpia, amb indicació del seu valor comptable.

5. Béns del patrimoni històric afectes a garanties.
6. Subvencions, donacions i llegats rebuts relacionats amb els béns del patrimoni històric.
7. Compromisos fermes de compra i fonts previsibles de finançament, així com els compromisos fermes de venda.
8. Incidència dels costos relacionats amb grans reparacions sobre els béns del patrimoni històric.
9. Principals hipòtesis utilitzades per determinar el valor raonable d'aquests béns, quan s'hagin incorporat a l'actiu per valor esmentat.
10. Els immobles cedits a l'entitat i sobre els cedits per aquesta, amb especificació dels termes de les cessions respectives.
11. Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu que afecti béns del patrimoni històric.

6. Usuaris i altres deutors d'activitat pròpia

Desglossament de l'epígraf B.II de l'actiu del balanç "Usuaris i altres deutors de l'activitat pròpia", amb detall del moviment que hi hagi hagut durant l'exercici i indicació del saldo inicial, augments, disminucions i saldo final per a usuaris, patrocinadors, afiliats i altres deutors de l'activitat pròpia de l'entitat i distinció, si s'escau, de si procedeixen d'entitats del grup, multigrup o associades.

7. Beneficiaris-Creditors

Desglossament de l'epígraf C.IV del passiu del balanç "Beneficiaris-Creditors", amb detall del moviment que hi hagi hagut durant l'exercici i indicació del saldo inicial, augments, disminucions i saldo final per a beneficiaris i altres creditors de l'activitat pròpia de l'entitat, i distinció, si s'escau, de si procedeixen d'entitats del grup, multigrup o associades.

8. Fons propis

S'ha d'informar sobre:

- a) Aportacions al fons social o dotació fundacional realitzades en l'exercici, amb distinció de les dineràries i les no dineràries. També, si s'escau, s'ha d'indicar per a cada aportació els desemborsaments pendents, així com la data d'exigibilitat. Aquesta mateixa informació es requereix respecte a altres aportacions de fundadors, associats i tercers.
- b) Consideracions específiques que afectin les reserves.

9. Situació fiscal

A més de la informació sol·licitada en la nota 9 del model abreujat de memòria del Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, de la memòria inclosa en el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, en relació amb l'impost sobre beneficis, s'ha d'informar sobre:

- a) El règim fiscal aplicable a l'entitat. En particular, s'ha d'informar de la part d'ingressos i resultats que s'ha d'incorporar com a base imposable a efectes de l'impost sobre societats.

- b) Si s'escau, s'han d'especificar els apartats de la memòria en els quals s'hagi inclòs la informació exigida per la legislació fiscal per gaudir de la qualificació d'entitats sense fins lucratius als efectes de la Llei 49/2002, de 23 de desembre.

10. Ingressos i despeses

S'ha d'informar sobre:

1. Desglossament de la partida 2.a) del compte de resultats "Ajudes monetàries", amb indicació dels reintegraments produïts i detall per activitats, i desglossament de la partida 2.b) "Ajudes no monetàries".
2. Desglossament de la partida 5. "Aprovisionaments", amb detall de l'import corresponent a consum de béns destinats a l'activitat i consum de primeres matèries i altres matèries consumibles i distinció 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 7. "Despeses de personal" del compte de resultats, amb distinció de les aportacions i dotacions per a pensions i les altres càrregues socials.

3. Desglossament de la partida 8. "Altres despeses de l'activitat", amb especificació de l'import de les correccions valoratives per deteriorament dels crèdits i els incobrats.
4. Ingressos de promocions, patrocinadors i col·laboracions.
5. L'import de la venda de béns i prestació de serveis produïts per permuta de béns no monetaris i serveis.
6. Informació de la partida "Altres resultats".

11. Activitat de l'entitat. Aplicació d'elements patrimonials a fins propis. Despeses d'administració

11.1. Activitat de l'entitat.

1. Les fundacions de competència estatal han de facilitar la informació següent, d'acord amb el que disposen la Llei 50/2002, de 26 de desembre, i el Reglament de desplaçament:

I. Activitats realitzades

ACTIVITAT 1 (formalitzeu tantes fitxes com activitats tingui la fundació)

A) Identificació.

Denominació de l'activitat	
Tipus d'activitat*	
Identificació de l'activitat per sectors	
Lloc on es du a terme l'activitat	

* Indiqueu si es tracta d'una activitat pròpia o mercantil

Descripció detallada de l'activitat realitzada.

--

B) Recursos humans aplicats en l'activitat.

Tipus	Nombre		Nombre hores/any	
	Previst	Realitzat	Previst	Realitzat
Personal assalariat				
Personal amb contracte de serveis				
Personal voluntari				

C) Beneficiaris o usuaris de l'activitat.

Tipus	Nombre	
	Previst	Realitzat
Persones físiques		
Persones jurídiques		

D) Recursos econòmics utilitzats en l'activitat.

Despeses/Inversions	Import	
	Previst	Realitzat
Despeses per ajudes i altres		
a) Ajudes monetàries		
b) Ajudes no monetàries		
c) Despeses per col·laboracions i òrgans de govern		
Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació		
Aprovisionaments		
Despeses de personal		
Altres despeses de l'activitat		
Amortització de l'immobilitzat		
Deteriorament i resultat per alienació d'immobilitzat		
Despeses financeres		
Variacions de valor raonable en instruments financers		

Despeses/Inversions	Import	
	Previst	Realitzat
Diferències de canvi		
Deteriorament i resultat per alienacions d'instruments financers		
Impostos sobre beneficis		
Subtotal despeses		
Adquisicions d'immobilitzat (excepte béns patrimoni històric)		
Adquisicions béns patrimoni històric		
Cancel·lació deute no comercial		
Subtotal recursos		
TOTAL		

E) Objectius i indicadors de l'activitat.

Objectiu	Indicador	Quantificació	
		Previst	Realitzat

II. Recursos econòmics totals utilitzats per l'entitat.

DESPESES/INVERSIONS	Activitat 1	Activitat 2	Activitat 3	Activitat 4	Total activitats	No imputats a les activitats	TOTAL
Despeses per ajudes i altres							
a) Ajudes monetàries							
b) Ajudes no monetàries							
c) Despeses per col·laboracions i òrgans de govern							
Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació							
Aprovisionaments							
Despeses de personal							
Altres despeses de l'activitat							
Amortització de l'immobilitzat							
Deteriorament i resultat per alienació d'immobilitzat							
Despeses financeres							
Variacions de valor raonable en instruments financers							
Diferències de canvi							
Deteriorament i resultat per alienacions d'instruments financers							
Impostos sobre beneficis							
Subtotal despeses							
Adquisicions d'immobilitzat (excepte béns patrimoni històric)							
Adquisicions béns patrimoni històric							
Cancel·lació de deute no comercial							
Subtotal inversions							
TOTAL RECURSOS UTILITZATS							

III. Recursos econòmics totals obtinguts per l'entitat.

A. Ingressos obtinguts per l'entitat

INGRESSOS	Previst	Realitzat
Rendes i altres ingressos derivats del patrimoni		
Vendes i prestacions de serveis de les activitats pròpies		
Ingressos ordinaris de les activitats mercantils		
Subvencions del sector públic		
Aportacions privades		
Altres tipus d'ingressos		
TOTAL INGRESSOS OBTINGUTS		

B. Altres recursos econòmics obtinguts per l'entitat

ALTRES RECURSOS	Previst	Realitzat
Deutes contrets		
Altres obligacions financeres assumides		
TOTAL ALTRES RECURSOS OBTINGUTS		

IV. Convenis de col·laboració amb altres entitats

DESCRIPCIÓ	Ingressos	Despeses	No produeix corrent de béns i serveis
Conveni 1. Amb l'entitat (X), subscrit per a			
Conveni 2. Amb l'entitat (Y), subscrit per a			

V. Desviacions entre el pla d'actuació i les dades realitzades

S'han de detallar les desviacions més significatives que s'hagin produït entre les quantitats previstes en el pla d'actuació i les efectivament realitzades, amb indicació de les causes que les han ocasionat.

2. Les restants entitats han d'identificar i quantificar els fins que persegueixen en cada una de les activitats significatives que realitzin, i han d'informar, almenys, dels aspectes següents:

a) Amb quins mitjans s'ha finançat l'activitat i quins recursos econòmics s'han fet servir per realitzar-la.

b) Els recursos humans aplicats, agrupats per les categories següents: personal assalariat, personal amb contracte de serveis i personal voluntari, amb especificació en aquest últim cas de la dedicació horària.

c) El nombre de beneficiaris o usuaris de les seves activitats; s'ha de diferenciar entre persones físiques i jurídiques.

11.2. Aplicació d'elements patrimonials a fins propis.

Informació sobre:

a) Els béns i drets que formin part de la dotació fundacional o fons social, i els vinculats directament al compliment dels fins propis, amb detall dels elements significatius inclosos en les diferents partides de l'Actiu del balanç i les restriccions a les quals estiguin sotmesos.

b) El destí de rendes i ingressos a què es refereix la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, amb indicació del compliment del destí de rendes i ingressos i els límits a què està obligada, d'acord amb els criteris que estableix la seva normativa específica i segons el model que s'adjunta:

1. Grau de compliment del destí de rendes i ingressos.

Exercici	RESULTAT COMPTABLE	AJUSTOS NEGATIUS	AJUSTOS POSITIVUS	BASE DE CàLCUL	RENDA A DESTINAR		RECURSOS DESTINATS A FINS (DESPESES + INVERSIONS)	APLICACIÓ DELS RECURSOS DESTINATS EN COMPLIMENT DELS SEUS FINS*									
					Import	%		N-4	N-3	N-2	N-1	N	IMPORT PENDENT				
N-4																	
N-3																	
N-2																	
N-1																	
N																	
TOTAL																	

S'ha d'incloure una explicació detallada de les partides significatives que conté el quadre que estigui afectades al compliment de fins específics. L'explicació s'ha de centrar especialment en les columnes d'ajustos en les quals s'incorporen els conceptes següents:

- a) Ajustos negatius. No s'han d'incloure com a ingressos:
 - a.1) Ingressos reflectits en el compte de resultats procedents de l'alienació o gravamen de béns i drets aportats pels fundadors o per tercers, en concepte de dotació fundacional.
 - a.2) Ingressos reflectits en el compte de resultats procedents de la transmissió onerosa de béns immobles en els quals l'entitat dugui a terme l'activitat pròpia, sempre que l'import obtingut en la transmissió es reinverteixi en béns immobles destinats al mateix fi.
- b) Ajustos positius. No s'han de deduir com a despeses:
 - b.1) Despeses imputades en el compte de resultats que estan directament relacionades amb l'activitat pròpia de l'entitat, incloses les dotacions a l'amortització i les pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat afecte a l'activitat pròpia.
 - b.2) Import proporcional de les despeses comunes a totes les activitats dutes a terme per l'entitat que, d'acord amb criteris objectius deduïts de l'efectiva aplicació de recursos a cada activitat, corresponguin a l'activitat pròpia de l'entitat. Les despeses comunes inclouen les despeses d'administració i també les despeses per les quals tenen dret a ser rescabats els patrons.
- c) Addicionalment, s'ha d'incloure com a ajust positiu o negatiu, en funció del seu signe, el resultat comptabilitzat directament en el patrimoni net com a conseqüència de canvis en els criteris comptables o l'esmena d'errors.

* En el supòsit que l'entitat acumuli un dèficit en l'aplicació de recursos, en els períodes següents les aplicacions han de compensar, en primer lloc, els dèficits d'exercicis anteriors, començant pel més antic, i l'excés s'ha de computar com a recursos aplicats de l'exercici en curs.

2. Recursos aplicats en l'exercici.

	IMPORT		
	Fons propis	Subvencions, donacions i llegats	Deute
1. Despeses en compliment de fins*			
2. Inversions en compliment de fins* (2.1 + 2.2)			
2.1. Realitzades en l'exercici			
2.2. Procedents d'exercicis anteriors			
a) Deutes cancel·lats en l'exercici produïts en exercicis anteriors			
b) Imputació de subvencions, donacions i llegats de capital procedents d'exercicis anteriors			
TOTAL (1 + 2)			

* D'acord amb el que disposa l'article 32.6 del Reglament de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, es considera destinat als fins fundacionals l'import de les despeses i inversions realitzades en cada exercici que efectivament hagin contribuït al compliment dels fins propis de la fundació especificats en els seus estatuts, excepte les dotacions a les amortitzacions i provisions. Quan les inversions destinades als fins fundacionals hagin estat finançades amb ingressos que s'hagin de distribuir en diversos exercicis en l'excedent, com ara subvencions, donacions i llegats, o amb recursos financers aliens, aquestes inversions s'han de computar en la mateixa proporció en què ho haurien estat els ingressos o s'amortitzat el finançament aliè.

c) Si alguna entitat no està obligada a confeccionar la informació anterior, ha d'adaptar aquest model a les seves característiques específiques, per tal d'oferir informació sobre el destí de rendes i ingressos. Així mateix, s'ha de recollir informació sobre els recursos destinats en l'exercici al compliment dels fins ajustant-se al model de l'apartat 2.

11.3. Despeses d'administració

Les fundacions de competència estatal han de subministrar un detall de les despeses directament ocasionades per l'administració dels béns i drets que integrin el patrimoni de la fundació, i el de les despeses de les quals els patrons tenen dret a ser rescabats. Aquesta informació s'ha de subministrar en el quadre següent:

DETALL DE DESPESES D'ADMINISTRACIÓ				
NÚM. DE COMPTE	PARTIDA DEL COMPTE DE RESULTATS	DETALL DE LA DESPESA	CRITERI D'IMPUTACIÓ A LA FUNCIO D'ADMINISTRACIÓ DEL PATRIMONI	IMPORT
TOTAL DESPESES D'ADMINISTRACIÓ				

Adicionalment, s'ha d'informar sobre el compliment del límit en l'import d'aquestes despeses, en el quadre següent:

DESPESES D'ADMINISTRACIÓ						
Exercici	Límits alternatius (art. 33 Reglament RD 1337/2005)		Despeses directament ocasionades per l'administració del patrimoni (3)	Despeses objecte de rescabament als patrons (4)	TOTAL DESPESES ADMINISTRACIÓ MERITADES EN L'EXERCICI (5) = (3) + (4)	Supera (+) No supera (-) el límit màxim (el més gran d'1 i 2)-5
	5% dels fons propis (1)	20% de la base de càlcul de l'art. 27 Llei 50/2004 i art. 32.1 Reglament RD 1337/05 (2)				
n						

12. Operacions amb parts vinculades

A més de la informació sol·licitada en la nota 12 del model abreujat de memòria del Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, de la memòria inclosa en el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, s'ha d'informar:

1. 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 de govern, sigui quina sigui la 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 de govern i personal d'alta direcció. Així mateix, s'ha d'incloure informació sobre indemnitzacions per cessament. Quan els membres de l'òrgan de govern 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, i s'han de recollir separatament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan de govern.
2. També s'ha d'informar sobre l'import dels avançaments i crèdits concedits al personal d'alta direcció i als membres dels òrgans de govern, amb indicació del tipus d'interès, les seves característiques essencials i els imports eventualment retornats, així com les obligacions assumides per compte d'aquests a títol de garantia. Quan els membres de l'òrgan de govern 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, i s'han de recollir separatament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan de govern.

13. Altra informació

1. Canvis en l'òrgan de govern, direcció i representació.
2. El nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici, amb indicació de les que tenen una discapacitat del 33% o més, i expressió de les categories a què pertanyen.

La distribució per sexes al terme de l'exercici del personal de l'entitat, desglossat en un nombre suficient de categories i nivells, entre els quals han de figurar el dels directius i membres de l'òrgan de govern.

3. Informació anual del grau de compliment del Codi de conducta de les entitats sense fins lucratius per a la realització de les inversions financeres temporals, segons la legislació que sigui aplicable.

14. Inventari

L'inventari a què es refereix l'article 25.2 de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, comprèn els elements patrimonials integrants del balanç de l'entitat, i distingeix els diferents béns, drets, obligacions i altres partides que el componen.

A aquest efecte, s'ha de confeccionar un document en el qual s'han d'indicar per als diferents elements patrimonials que els protectorats determinin en funció, entre altres criteris, de la importància quantitativa i la vinculació a fins propis de l'entitat, els aspectes següents:

-Descripció de l'element.

-Data d'adquisició.

-Valor comptable.

-Variacions produïdes en la valoració.

-Pèrdues per deteriorament, amortitzacions i qualsevol altra partida compensadora que afecti l'element patrimonial.

-Qualsevol altra circumstància de caràcter significatiu que afecti l'element patrimonial, com ara gravàmens, afectació a fins propis o si formen part de la dotació fundacional.

MEMÒRIA SIMPLIFICADA CONTINGUT DE LA MEMÒRIA

1. Activitat de l'entitat

Sense perjudici de la informació que s'ha d'incloure en la nota 12, s'han de descriure de forma succinta els fins de l'entitat recollits en els seus estatuts i l'activitat o activitats realitzades en l'exercici, així com el domicili i forma legal de l'entitat, i el lloc on duguin a terme les activitats, si és diferent de la seu social.

2. Bases de presentació dels comptes anuals

1. Imatge fidel:

- a) L'entitat ha de fer una declaració explícita del fet que els comptes anuals reflecteixen la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats d'aquesta, així com del grau de compliment de les seves activitats.
- 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 conducta sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'entitat.
- c) Informacions complementàries, amb indicació de 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. Correcció d'errors.

Explicació detallada dels ajustos per correcció d'errors realitzats en l'exercici, amb indicació de 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. Excedent de l'exercici

3.1. Anàlisi de les principals partides que formen l'excedent de l'exercici que informi dels aspectes significatius d'aquestes.

3.2 Informació sobre la proposta d'aplicació comptable de l'excedent de l'exercici, d'acord amb l'esquema següent:

<u>Base de repartiment</u>	<u>Import</u>
Excedent de l'exercici	
Romanent	
Reserves voluntàries	
Altres reserves de lliure disposició	
Total	-----

<u>Aplicació</u>	<u>Import</u>
A dotació fundacional/fons social	
A reserves especials	
A reserves voluntàries	
A	
A compensació d'excedents negatius d'exercicis anteriors	
	Total

3.3. Informació sobre les limitacions per a l'aplicació dels excedents d'acord amb les disposicions legals.

4. Normes de registre i valoració

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

1. Immobilitzat intangible; amb indicació dels criteris per determinar la naturalesa dels actius no generadors de fluxos d'efectiu, els utilitzats per a la capitalització o activació, amortització i correccions valoratives per deteriorament, així com per a la cessió d'aquests actius.

Justificació de les circumstàncies que han conduït a qualificar d'indefinida la vida útil d'un immobilitzat intangible

2. Immobilitzat material; amb indicació dels 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'entitat per al seu immobilitzat. En particular, s'han d'indicar els criteris seguits per comptabilitzar els actius no generadors de fluxos d'efectiu.
3. S'ha d'assenyalar el criteri per qualificar d'inversions immobiliàries els terrenys i les construccions, i se n'han d'especificar els criteris que assenyalen l'apartat anterior.
4. Béns integrants del patrimoni històric; amb indicació dels criteris sobre valoració, 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'entitat per a aquests béns, i els seguits en relació amb les grans reparacions que els afectin.
5. Arrendaments; amb indicació dels criteris de comptabilització de contractes d'arrendament financer i altres operacions de naturalesa similar.
6. Permutes; amb indicació del criteri seguit i la justificació de l'aplicació.
7. Actius financers i passius financers; s'han d'indicar:
 - a. Criteris utilitzats per a la qualificació i valoració de les diferents categories d'actius financers i passius financers.

- b. Els criteris aplicats per determinar l'existència d'evidència objectiva de deteriorament, així com el registre de la correcció de valor i la seva reversió i la baixa definitiva d'actius financers deteriorats. En particular, s'han de destacar els criteris utilitzats per calcular les correccions valoratives relatives als deutors comercials i altres comptes a cobrar. Així mateix, s'han d'indicar els criteris comptables aplicats als actius financers les condicions dels quals s'hagin renegociat i que, d'una altra manera, estarien vençuts o deteriorats.
 - c. Criteris utilitzats per al registre de la baixa d'actius financers i passius financers.
 - d. Inversions en entitats del grup, multigrup i associades; s'ha d'informar sobre el criteri seguit en la valoració d'aquestes inversions, així com l'aplicat per registrar les correccions valoratives per deteriorament.
 - e. Els criteris utilitzats en la determinació dels ingressos o despeses procedents de les diferents categories d'actius i passius financers: interessos, primes o descomptes, dividends, etc.
8. Crèdits i debits per l'activitat pròpia; amb indicació dels criteris de valoració aplicats.
9. Existències; amb indicació dels criteris de valoració i en particular, amb precisió dels seguits sobre correccions valoratives per deteriorament i capitalització de despeses financeres.
10. Transaccions en moneda estrangera.
11. Impostos sobre beneficis; amb indicació dels criteris utilitzats per al registre i la valoració d'actius i passius per impost diferit.
12. Ingressos i despeses; amb indicació dels criteris generals aplicats. En particular, en relació amb les prestacions de serveis realitzades per l'entitat, 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 del cas que l'aplicació no s'hagi pogut dur a terme.
13. 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 realitzar una descripció general del mètode d'estimació i càlcul de cada un dels riscos.
14. Criteris utilitzats per al registre i valoració de les despeses de personal.
15. Subvencions, donacions i llegats; amb indicació del criteri utilitzat per classificar-los i, si s'escau, la seva imputació a resultats.
16. Criteris utilitzats en transaccions entre parts vinculades.

5. **Immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries**

1. S'han de detallar els immobilitzats intangibles amb vida útil indefinida i les raons per les quals es dona suport a l'estimació d'aquesta vida útil indefinida.

També s'ha d'especificar la informació relativa a inversions immobiliàries, i se n'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 addicional. En particular, s'ha d'informar de les restriccions a la disposició que hi ha en relació amb aquests béns i drets.

S'ha d'informar sobre els immobles cedits a l'entitat i sobre els cedits per l'entitat, amb especificació dels termes de les cessions respectives.

2. Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar sobre actius no corrents. En particular, s'ha d'indicar el valor raonable o el valor al comptat de l'actiu calculat a l'inici de l'arrendament i la seva vida útil estimada, les quotes abonades, el deute pendent de pagament i l'import pel qual es pot exercir l'opció de compra, si n'hi ha. La informació sobre les quotes s'ha de subministrar diferenciant la part que correspongui a la recuperació del cost del bé i la càrrega financera. A aquest efecte, per a cada acord d'arrendament financer s'ha d'emplenar la informació següent:

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

6. **Béns integrants del patrimoni històric**

S'han de descriure:

1. L'import de les revaloracions netes acumulades en el tancament de l'exercici, realitzades a l'empara d'una llei que ho autoritzi.
2. Les característiques de les inversions en béns del patrimoni històric adquirides a entitats del grup i associades, amb indicació del seu valor comptable.
3. Les característiques de les inversions en béns del patrimoni històric situades fora del territori espanyol, amb indicació del seu valor comptable.
4. Les característiques dels béns del patrimoni històric no afectes directament a l'activitat pròpia, amb indicació del seu valor comptable.
5. Béns del patrimoni històric afectes a garanties.

6. Subvencions, donacions i llegats rebuts relacionats amb els béns del patrimoni històric.
7. Compromisos fermes de compra i fonts previsibles de finançament, així com els compromisos fermes de venda.
8. Incidència dels costos relacionats amb grans reparacions sobre els béns del patrimoni històric.
9. Els immobles cedits a l'entitat i sobre els cedits per l'entitat, amb especificació dels termes de les cessions respectives.
10. Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu que afecti béns del patrimoni històric.

7. Passius financers

S'ha d'informar sobre:

- a) L'import dels deutes 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 un dels epígrafs i partides relatius a deutes, d'acord amb el model de balanç.
- b) L'import dels deutes amb garantia real, amb indicació de la seva forma i la seva naturalesa
- c) L'import disponible en les línies de descompte, així com les pòlisses de crèdit concedides a l'entitat amb els seus límits respectius, amb precisió de la part de què s'ha disposat.
- d) En relació amb els préstecs pendents de pagament en el tancament de l'exercici, s'ha d'informar de:
 - Els detalls de qualsevol impagament del principal o interessos que s'hagi produït durant l'exercici.
 - El valor comptable en la data de tancament de l'exercici dels préstecs en els quals s'hagi produït un incompliment per impagament.
 - Si l'impagament s'ha solucionat o s'han renegociat les condicions del préstec, abans de la data de formulació dels comptes anuals.

8. Usuaris i altres deutors d'activitat pròpia

Desglossament de l'epígraf B.II de l'actiu del balanç "Usuaris i altres deutors de l'activitat pròpia", amb detall del moviment que hi hagi hagut durant l'exercici i indicació del saldo inicial, augments, disminucions i saldo final per a usuaris, patrocinadors, afiliats i altres deutors de l'activitat pròpia de l'entitat i distinció, si s'escau, de si procedeixen d'entitats del grup, multigrup o associades.

9. Beneficiaris-Creditors

Desglossament de l'epígraf C.IV. del passiu del balanç "Beneficiaris-Creditors", amb detall del moviment que hi hagi hagut durant l'exercici i indicació del saldo inicial, augments, disminucions i saldo final per a beneficiaris i altres creditors de l'activitat pròpia de l'entitat, i distinció, si s'escau, de si procedeixen d'entitats del grup, multigrup o associades.

10. Situació fiscal

10.1. Impost sobre beneficis. S'ha d'informar sobre:

- a) El règim fiscal aplicable a l'entitat. En particular, s'ha de subministrar informació sobre la part d'ingressos i resultats que s'ha incorporar com a base imposable a efectes de l'impost sobre societats.
- b) Si s'escau, s'han d'especificar els apartats de la memòria en els quals s'hagi inclòs la informació exigida per la legislació fiscal per gaudir de la qualificació d'entitats sense fins lucratius als efectes de la Llei 49/2002, de 23 de desembre.
- c) Diferències entre la base imposable de l'impost i el resultat comptable abans d'impostos motivades per la diferent qualificació dels ingressos, despeses, actius i passius.
- d) Bases imposables negatives pendents de compensar fiscalment, terminis i condicions.
- e) Incentius fiscals aplicats en l'exercici i els pendents de deduir, així com els compromisos adquirits en relació amb aquests incentius.
- f) Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu en relació amb la situació fiscal.

10.2. 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.

11. Subvencions, donacions i llegats

S'ha d'informar sobre:

1. L'import i les característiques de les subvencions, donacions i llegats rebuts que apareixen en el balanç, així com dels imputats a l'excedent de l'exercici.
2. Anàlisi del moviment del contingut de la subagrupació corresponent del balanç, amb indicació del saldo inicial i final, així com dels augments i disminucions.
3. Informació sobre l'origen de les subvencions, donacions i llegats, amb indicació, per a les primeres, de l'ens públic que les concedeix, i amb precisió de si els atorga l'Administració local, autonòmica, estatal o internacional.

12. Activitat de l'entitat. Aplicació d'elements patrimonials a fins propis. Despeses d'administració

12.1. Activitat de l'entitat.

1. Les fundacions de competència estatal han de facilitar la informació següent, d'acord amb el que disposen la Llei 50/2002, de 26 de desembre, i el Reglament de desplegament:

I. Activitats realitzades

ACTIVITAT 1 (formalitzeu tantes fitxes com activitats tingui la fundació)

A) Identificació.

Denominació de l'activitat	
Tipus d'activitat*	
Identificació de l'activitat per sectors	
Lloc on es du a terme l'activitat	

* Indiqueu si es tracta d'una activitat pròpia o mercantil

Descripció detallada de l'activitat realitzada.

--

B) Recursos humans aplicats en l'activitat.

Tipus	Nombre		Nombre hores/any	
	Previst	Realitzat	Previst	Realitzat
Personal assalariat				
Personal amb contracte de serveis				
Personal voluntari				

C) Beneficiaris o usuaris de l'activitat.

Tipus	Nombre	
	Previst	Realitzat
Persones físiques		
Persones jurídiques		

D) Recursos econòmics utilitzats en l'activitat.

Despeses/Inversions	Import	
	Previst	Realitzat
Despeses per ajudes i altres		
a) Ajudes monetàries		
b) Ajudes no monetàries		
c) Despeses per col·laboracions i òrgans de govern		
Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació		
Aprovisionaments		
Despeses de personal		
Altres despeses de l'activitat		
Amortització de l'immobilitzat		
Deteriorament i resultat per alienació d'immobilitzat		
Despeses financeres		
Variacions de valor raonable en instruments financers		
Diferències de canvi		
Deteriorament i resultat per alienacions d'instruments financers		
Impostos sobre beneficis		
Subtotal despeses		
Adquisicions de l'immobilitzat (excepte béns patrimoni històric)		
Adquisicions béns patrimoni històric		
Cancel·lació deute no comercial		
Subtotal recursos		
TOTAL		

E) Objectius i indicadors de l'activitat.

Objectiu	Indicador	Quantificació	
		Previst	Realitzat

II. Recursos econòmics totals utilitzats per l'entitat.

DESPESES/INVERSIONS	Activitat 1	Activitat 2	Activitat 3	Activitat 4	Total activitats	No imputats a les activitats	TOTAL
Despeses per ajudes i altres							
a) Ajudes monetàries							
b) Ajudes no monetàries							
c) Despeses per col·laboracions i òrgans de govern							
Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació							
Aprovisionaments							
Despeses de personal							
Altres despeses de l'activitat							
Amortització de l'immobilitzat							
Deteriorament i resultat per alienació d'immobilitzat							
Despeses financeres							
Variacions de valor raonable en instruments financers							
Diferències de canvi							
Deteriorament i resultat per alienacions d'instruments financers							
Impostos sobre beneficis							
Subtotal despeses							
Adquisicions d'immobilitzat (excepte béns patrimoni històric)							
Adquisicions béns patrimoni històric							
Cancel·lació de deute no comercial							
Subtotal inversions							
TOTAL RECURSOS UTILITZATS							

III. Recursos econòmics totals obtinguts per l'entitat.

A. Ingressos obtinguts per l'entitat

INGRESSOS	Previst	Realitzat
Rendes i altres ingressos derivats del patrimoni		
Vendes i prestacions de serveis de les activitats pròpies		
Ingressos ordinaris de les activitats mercantils		
Subvencions del sector públic		
Aportacions privades		
Altres tipus d'ingressos		
TOTAL INGRESSOS OBTINGUTS		

B. Altres recursos econòmics obtinguts per l'entitat

ALTRES RECURSOS	Previst	Realitzat
Deutes contrets		
Altres obligacions financeres assumides		
TOTAL ALTRES RECURSOS OBTINGUTS		

IV. Convenis de col·laboració amb altres entitats

DESCRIPCIÓ	Ingressos	Despeses	No produeix corrent de béns i serveis
Conveni 1. Amb l'entitat (X), subscrit per a			
Conveni 2. Amb l'entitat (Y), subscrit per a			

V. Desviacions entre el pla d'actuació i les dades realitzades

S'han de detallar les desviacions més significatives que s'hagin produït entre les quantitats previstes en el pla d'actuació i les efectivament realitzades, amb indicació de les causes que les han ocasionat.

2. Les restants entitats han d'identificar i quantificar els fins que persegueixen en cada una de les activitats significatives que realitzin, i han d'informar, almenys, dels aspectes següents:

a) Amb quins mitjans s'ha finançat l'activitat i quins recursos econòmics s'han fet servir per realitzar-la.

b) Els recursos humans aplicats, agrupats per les categories següents: personal assalariat, personal amb contracte de serveis i personal voluntari, amb especificació en aquest últim cas de la seva dedicació horària.

c) El nombre de beneficiaris o usuaris de les seves activitats; s'ha de diferenciar entre persones físiques i jurídiques.

12.2. Aplicació d'elements patrimonials a fins propis.

Informació sobre:

a) Els béns i drets que formin part de la dotació fundacional o fons social, i els vinculats directament al compliment dels fins propis, amb detall dels elements significatius inclosos en les diferents partides de l'Actiu del balanç i les restriccions a les quals estiguin sotmesos.

b) El destí de rendes i ingressos a què es refereix la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, amb indicació del compliment del destí de rendes i ingressos i els límits a què estigui obligada, d'acord amb els criteris que estableix la normativa específica i segons el model que s'adjunta:

1. Grau de compliment del destí de rendes i ingressos.

Exercici	RESULTAT COMPTABLE	AJUSTOS NEGATIUS	AJUSTOS POSITIVUS	BASE DE CALCUL	RENDA A DESTINAR		RECURSOS DESTINATS A FINS (DESPESES + INVERSIONS)	APLICACIÓ DELS RECURSOS DESTINATS EN COMPLIMENT DELS SEUS FINS*				IMPORT PENDENT		
					Import	%		N-4	N-3	N-2	N-1		N	
N-4														
N-3														
N-2														
N-1														
N														
TOTAL														

S'ha d'incloure una explicació detallada de les partides significatives que conté el quadre que estigui afectades al compliment de fins específics. L'explicació s'ha de centrar especialment en les columnes d'ajustos en les quals s'incorporen els conceptes següents:

- a) Ajustos negatius. No s'han d'incloure com a ingressos:
 - a.1) Ingressos reflectits en el compte de resultats procedents de l'alienació o gravamen de béns i drets aportats pels fundadors o per tercers, en concepte de dotació fundacional.
 - a.2) Ingressos reflectits en el compte de resultats procedents de la transmissió onerosa de béns immobles en els quals l'entitat dugui a terme la seva activitat pròpia, sempre que l'import obtingut en la transmissió es reinverteixi en béns immobles destinats al mateix fi.
- b) Ajustos positius. No s'han de deduir com a despeses:
 - b.1) Despeses imputades en el compte de resultats que estan directament relacionades amb l'activitat pròpia de l'entitat, incloses les dotacions a l'amortització i les pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat afecte a l'activitat pròpia.
 - b.2) Import proporcional de les despeses comunes a totes les activitats dutes a terme per la entitat que, d'acord amb criteris objectius deduïts de l'efectiva aplicació de recursos a cada activitat, corresponguin a l'activitat pròpia de l'entitat. Les despeses comunes inclouen les despeses d'administració i també les despeses per les quals tenen dret a ser rescabats els patrons.
- c) Addicionalment, s'ha d'incloure com a ajust positiu o negatiu, en funció del seu signe, el resultat comptabilitzat directament en el patrimoni net com a conseqüència de canvis en els criteris comptables o l'esmena d'errors.

* En el supòsit que l'entitat acumuli un dèficit en l'aplicació de recursos, en els períodes següents les aplicacions han de compensar, en primer lloc, els dèficits d'exercicis anteriors, començant pel més antic, i l'excés s'ha de computar com a recursos aplicats de l'exercici en curs.

2. Recursos aplicats en l'exercici.

	IMPORT		
	Fons propis	Subvencions, donacions i llegats	Deute
1. Despeses en compliment de fins*			
2. Inversions en compliment de fins* (2.1 + 2.2)			
2.1. Realitzades en l'exercici			
2.2. Procedents d'exercicis anteriors			
a) Deutes cancel·lats en l'exercici produïts en exercicis anteriors			
b) Imputació de subvencions, donacions i llegats de capital procedents d'exercicis anteriors			
TOTAL (1 + 2)			

* D'acord amb el que disposa l'article 32.6 del Reglament de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, es considera destinat als fins fundacionals l'import de les despeses i inversions realitzades en cada exercici que efectivament hagin contribuït al compliment dels fins propis de la fundació especificats en els seus estatuts, excepte les dotacions a les amortitzacions i provisions. Quan les inversions destinades als fins fundacionals hagin estat finançades amb ingressos que s'hagin de distribuir en diversos exercicis en l'excedent, com ara subvencions, donacions i llegats, o amb recursos financers aliens, aquestes inversions s'han de computar en la mateixa proporció en què ho hagin estat els ingressos o s'amortitzi el finançament aliè.

c) Si alguna entitat no està obligada a confeccionar la informació anterior, ha d'adaptar aquest model a les seves característiques específiques, per tal d'oferir informació sobre el destí de rendes i ingressos. Així mateix, s'ha de recollir informació sobre els recursos destinats en l'exercici al compliment dels fins ajustant-se al model de l'apartat 2.

12.3. Despeses d'administració

Les fundacions de competència estatal han de subministrar un detall de les despeses directament ocasionades per l'administració dels béns i drets que integrin el patrimoni de la fundació, i el de les despeses de les quals els patrons tenen dret a ser rescabats. Aquesta informació s'ha de subministrar en el quadre següent:

DETALL DE DESPESES D'ADMINISTRACIÓ				
NÚM. DE COMPTE	PARTIDA DEL COMPTE DE RESULTATS	DETALL DE LA DESPESA	CRITERI D'IMPUTACIÓ A LA FUNCIÓ D'ADMINISTRACIÓ DEL PATRIMONI	IMPORT
TOTAL DESPESES D'ADMINISTRACIÓ				

Adicionalment, s'ha d'informar sobre el compliment del límit en l'import d'aquestes despeses, en el quadre següent:

DESPESES D'ADMINISTRACIÓ						
Exercici	Límits alternatius (art. 33 Reglament RD 1337/2005)		Despeses directament ocasionades per l'administració del patrimoni (3)	Despeses objecte de rescabament als patrons (4)	TOTAL DESPESES ADMINISTRACIÓ MERITADES EN L'EXERCICI (5) = (3) + (4)	Supera (+) No supera (-) el límit màxim (el més gran d'1 i 2)-5
	5% dels fons propis (1)	20% de la base de càlcul de l'art. 27 Llei 50/2004 i art. 32.1 Reglament RD 1337/05 (2)				
n						

13. Altra informació

S'ha d'incloure informació sobre:

1. L'import dels sous, dietes i remuneracions de qualsevol classe meritats en el curs de l'exercici pels membres de l'òrgan de govern, sigui quina sigui la 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 de govern. Així mateix, s'ha d'incloure informació sobre indemnitzacions per cessament. Quan els membres de l'òrgan de govern 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.

També s'ha d'informar sobre l'import dels avançaments i crèdits concedits als membres dels òrgans de govern, amb indicació del tipus d'interès, les seves característiques essencials i els imports eventualment retornats, així com les obligacions assumides per compte d'aquests a títol de garantia. Quan els membres de l'òrgan de govern 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.

2. Canvis en l'òrgan de govern, direcció i representació.
3. El nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici, expressat per categories i sexe.
4. La naturalesa i el propòsit de negoci dels acords de l'entitat que no figurin en el 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 ajudi a determinar la posició financera de l'entitat.
5. El percentatge de participació que mantinguin en entitats mercantils.
6. Les operacions significatives que hagi efectuat amb parts vinculades i els efectes d'aquestes sobre els seus estats financers.

14. Inventari

L'inventari a què es refereix l'article 25.2 de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, comprèn els elements patrimonials integrants del balanç de l'entitat, amb detall dels diferents béns, drets, obligacions i altres partides que el componen.

A aquest efecte, s'ha de confeccionar un document en el qual s'han d'indicar per als diferents elements patrimonials que els protectorats determinin en funció, entre altres criteris, de la importància quantitativa i la vinculació a fins propis de l'entitat, els aspectes següents:

- Descripció de l'element.
- Data d'adquisició.
- Valor comptable.
- Variacions produïdes en la valoració.
- Pèrdues per deteriorament, amortitzacions i qualsevol altra partida compensadora que afecti l'element patrimonial.
- Qualsevol altra circumstància de caràcter significatiu que afecti l'element patrimonial, com ara gravàmens, afectació a fins propis o si formen part de la dotació fundacional.

QUARTA PART

QUADRE DE COMPTES

El quadre de comptes, que s'inclou a continuació, es pot utilitzar per comptabilitzar els fets i les transaccions que regula la segona part.

Per reconèixer la resta d'operacions no previstes en aquesta adaptació, les entitats no lucratives poden aplicar els comptes que recull la quarta part del Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses.

GRUP 1

FINANÇAMENT BÀSIC

- 10. CAPITAL
 - 100. Dotació fundacional.
 - 101. Fons social
 - 103. Fundadors/associats per desemborsaments no exigits
 - 1030. Fundadors, per desemborsaments no exigits
 - 1034. Associats, per desemborsaments no exigits
 - 104. Fundadors/associats per aportacions no dineràries pendents
 - 1040. Fundadors, per aportacions no dineràries pendents
 - 1044. Associats per aportacions no dineràries pendents

- 12. EXCEDENTS PENDENTS D'APLICACIÓ
 - 120. Romanent
 - 121. Excedents negatius d'exercicis anteriors
 - 129. Excedent de l'exercici

- 13. SUBVENCIONS, DONACIONS, LLEGATS I ALTRES AJUSTOS PER CANVIS DE VALOR

Per a aquest subgrup són aplicables els comptes recollits en el Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, en el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, amb les precisions següents:

Els comptes 130 i 132 es desglossen en comptes de quatre dígitos:

- 130. Subvencions oficials de capital
 - 1300. Subvencions de l'Estat
 - 1301. Subvencions d'altres administracions públiques

- 132. Altres subvencions, donacions i llegats
 - 1320. Altres subvencions
 - 1321. Altres donacions i llegats.

Les subvencions, donacions i llegats afectes a l'activitat mercantil s'han de mostrar en aquests comptes amb el desglossament adequat.

GRUP 2

ACTIU NO CORRENT

- 20. IMMOBILITZACIONS INTANGIBLES
 - 207. Drets sobre actius cedits en ús.
- 24. BÉNS DEL PATRIMONI HISTÒRIC
 - 240. Béns immobles
 - 2400. Monuments
 - 2401. Jardins històrics
 - 2402. Conjunts històrics
 - 2403. Llocs històrics
 - 2404. Zones arqueològiques
 - 241. Arxius
 - 242. Biblioteques
 - 243. Museus
 - 244. Béns mobles
 - 249. Avançaments sobre béns del patrimoni històric
 - 2490. Avançaments sobre béns immobles del patrimoni històric
 - 2491. Avançaments sobre arxius del patrimoni històric
 - 2492. Avançaments sobre biblioteques del patrimoni històric
 - 2493. Avançaments sobre museus del patrimoni històric
 - 2494. Avançaments sobre béns mobles del patrimoni històric
- 28. AMORTITZACIÓ ACUMULADA DE L'IMMOBILITZAT I ALTRES COMPTES CORRECTORS
 - 280. Amortització acumulada de l'immobilitzat intangible
 - 2807. Amortització acumulada de drets sobre actius cedits en ús
 - 283. Cessions d'ús sense contraprestació
 - 2830. Cessions d'ús de l'immobilitzat intangible
 - 2831. Cessions d'ús de l'immobilitzat material
 - 2832. Cessions d'ús de les inversions immobiliàries
- 29. DETERIORAMENT DE VALOR D'ACTIUS NO CORRENTS
 - 290. Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible
 - 2907. Deteriorament de valor de drets sobre actius cedits en ús
 - 299. Deteriorament de valor de béns del patrimoni històric
 - 2990. Deteriorament de valor de béns immobles
 - 2991. Deteriorament de valor d'arxius
 - 2992. Deteriorament de valor de biblioteques
 - 2993. Deteriorament de valor de museus
 - 2994. Deteriorament de valor de béns mobles

GRUP 3

EXISTÈNCIES

Per a aquest grup són aplicables els comptes recollits en el Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, en el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, amb les precisions següents:

- El subgrup 30 passa a denominar-se BÉNS DESTINATS A L'ACTIVITAT.
- El compte 390 passa a denominar-se "Deteriorament de valor de béns destinats a l'activitat".

GRUP 4

CREDITORS I DEUTORS PER OPERACIONS DE L'ACTIVITAT

41. BENEFICIARIS I CREDITORS DIVERSOS

412. Beneficiaris, creditors

44. USUARIS I DEUTORS DIVERSOS

447. Usuaris, deutors

448. Patrocinadors, afiliats i altres deutors

4480. Patrocinadors

4482. Afiliats

4489. Altres deutors

46. PERSONAL

464. Lliuraments per a despeses a justificar

47. ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES

470. Hisenda pública, deutora per diversos conceptes

4707. Hisenda pública, deutora per col·laboració al lliurament i distribució de subvencions (art. 12 Llei de subvencions)

475. Hisenda pública, creditora per conceptes fiscals

4757. Hisenda pública, creditora per subvencions rebudes en concepte d'entitat col·laboradora (art. 12 Llei de subvencions)

49. DETERIORAMENT DE VALOR DE CRÈDITS PER OPERACIONS DE L'ACTIVITAT I PROVISIONS A CURT TERMINI

Per a aquest subgrup són aplicables els comptes que recull el Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, amb la precisió següent: el compte 490 passa a denominar-se "Deteriorament de valor de crèdits per operacions de

l'activitat", el compte 493 passa a denominar-se "Deteriorament de valor de crèdits per operacions de l'activitat amb parts vinculades" i el compte 499 passa a denominar-se "Provisions per operacions de l'activitat".

Adicionalment, s'afegeix el compte 495. "Deteriorament de valor de crèdits d'usuaris, patrocinadors, afiliats i altres deutors".

GRUP 5

COMPTES FINANCERS

55. ALTRES COMPTES NO BANCARIS

- 551. Compte corrent amb patrons i altres
- 558. Fundadors i associats per desemborsaments exigits

GRUP 6

COMPRES I DESPESES

60. COMPRES

Els comptes 600, 6060, 6080 i 6090 passen a denominar-se:

- 600. Compres de béns destinats a l'activitat
 - 6060. Descomptes sobre compres per pagament immediat de béns destinats a l'activitat
 - 6080. Devolucions de compres de béns destinats a l'activitat
 - 6090. Ràpels per compres de béns destinats a l'activitat

61. VARIACIÓ D'EXISTÈNCIES

El compte 610 passa a denominar-se:

- 610. Variació d'existències de béns destinats a l'activitat

65. AJUDES MONETÀRIES DE L'ENTITAT I ALTRES DESPESES DE GESTIÓ

- 650. Ajudes monetàries
 - 6501. Ajudes monetàries individuals
 - 6502. Ajudes monetàries a entitats
 - 6503. Ajudes monetàries realitzades a través d'altres entitats o centres
 - 6504. Ajudes monetàries de cooperació internacional
- 651. Ajudes no monetàries
 - 6511. Ajudes no monetàries individuals
 - 6512. Ajudes no monetàries a entitats
 - 6513. Ajudes no monetàries realitzades a través d'altres entitats o centres
 - 6514. Ajudes no monetàries de cooperació internacional
- 653. Compensació de despeses per prestacions de col·laboració
- 654. Reemborsaments de despeses a l'òrgan de govern

- 655. Pèrdues de crèdits incobrables derivats de l'activitat
 - 656. Resultats d'operacions en comú
 - 6560. Benefici transferit (gestor)
 - 6561. Pèrdua suportada (partícip o associat no gestor)
 - 658. Reintegrament de subvencions, donacions i llegats rebuts, afectes a l'activitat pròpia de l'entitat
 - 659. Altres pèrdues en gestió corrent
67. PÈRDUES PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS I DESPESES EXCEPCIONALS
- El compte 671 passa a denominar-se:
- 671. Pèrdues procedents de l'immobilitzat material i de béns del patrimoni històric
69. PÈRDUES PER DETERIORAMENT I ALTRES DOTACIONS
- Els comptes 691, 694 i 695 passen a denominar-se:
- 691. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material i de béns del patrimoni històric
 - 6910. Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material
 - 6911. Pèrdues per deteriorament de béns del patrimoni històric
 - 694. Pèrdues per deteriorament de crèdits per operacions de l'activitat
 - 695. Dotació a la provisió per operacions de l'activitat

GRUP 7

VENDES I INGRESSOS

72. INGRESSOS PROPIS DE L'ENTITAT
- 720. Quotes d'associats i afiliats
 - 721. Quotes d'usuaris
 - 722. Promocions per a captació de recursos
 - 723. Ingressos de patrocinadors i col·laboracions
 - 7230. Patrocini
 - 7231. Patrocini publicitari
 - 7233. Col·laboracions empresarials
 - 728. Ingressos per reintegrament d'ajudes i assignacions
74. SUBVENCIONS, DONACIONS I LLEGATS
- 740. Subvencions a l'activitat
 - 745. Subvencions del capital transferides a l'excedent de l'exercici
 - 746. Donacions i llegats de capital transferits a l'excedent de l'exercici
 - 747. Donacions i llegats transferits a l'excedent de l'exercici
 - 748. Altres subvencions transferides a l'excedent de l'exercici

Les subvencions, donacions i llegats afectes a l'activitat mercantil s'han de mostrar en aquests comptes amb el desglossament adequat.

77. BENEFICIS PROCEDENTS D'ACTIUS NO CORRENTS I INGRESSOS EXCEPCIONALS

771. Beneficis procedents de l'immobilitzat material i de béns de patrimoni històric

79. EXCESSOS I APLICACIONS DE PROVISIONS I DE PÈRDUES PER DETERIORAMENT

Els comptes 791 i 794 passen a denominar-se:

791. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material i de béns del patrimoni històric

794. Reversió del deteriorament de crèdits per operacions de l'activitat

GRUP 8

DESPESES IMPUTADES AL PATRIMONI NET

84. TRANSFERÈNCIES DE SUBVENCIONS, DONACIONS I LLEGATS

Per a aquest subgrup són aplicables els comptes que recull el Pla general de comptabilitat, amb les precisions següents:

El compte 842 es desglossa en comptes de quatre dígit:

842. Transferències d'altres subvencions, donacions i llegats

8420. Transferències d'altres subvencions

8421. Transferències d'altres donacions i llegats

GRUP 9

INGRESSOS IMPUTATS AL PATRIMONI NET

94. INGRESSOS PER SUBVENCIONS, DONACIONS I LLEGATS

Per a aquest subgrup són aplicables els comptes que recull el Pla general de comptabilitat, amb les precisions següents:

El compte 942 es desglossa en comptes de quatre dígit:

942. Ingressos d'altres subvencions, donacions i llegats

9420. Ingressos d'altres subvencions

9421. Ingressos d'altres donacions i llegats

CINQUENA PART

DEFINICIONS I RELACIONS COMPTABLES

Les definicions i relacions comptables, que s'inclouen a continuació, es poden utilitzar per comptabilitzar els fets i les transaccions que regula la segona part.

Per reconèixer la resta d'operacions no previstes en aquesta adaptació, les entitats no lucratives poden aplicar els comptes recollits en la quarta part del Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, del Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses.

GRUP 1

FINANÇAMENT BÀSIC

Comprèn els recursos propis i el finançament aliè a llarg termini de l'entitat destinats, en general, a finançar l'actiu no corrent i a cobrir un marge raonable del corrent; també inclou situacions transitòries de finançament.

S'han d'aplicar les regles que recull el Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, el Pla general de comptabilitat per a petites i mitjanes empreses.

10. CAPITAL

- 100. Dotació fundacional
- 101. Fons social
- 103. Fundadors/associats per desemborsaments no exigits
- 104. Fundadors/associats per aportacions no dineràries pendents

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el patrimoni net del balanç, formant part dels fons propis.

100. Dotació fundacional

Import de les aportacions fundacionals i dels excedents destinats a augmentar la dotació fundacional.

El seu moviment és el següent:

- a) S'abona:
 - a₁) Pel patrimoni inicial i les ampliacions successives.
 - a₂) Per acord de l'òrgan de govern, per augment de la dotació fundacional amb càrrec a reserves o excedents.
- b) Es carrega:
 - b₁) Pel traspàs d'excedents negatius d'exercicis anteriors.
 - b₂) En general, per l'extinció de la fundació una vegada transcorregut el període de liquidació.

101. Fons social

Import de les aportacions realitzades en les associacions i dels excedents destinats a augmentar el fons social.

El seu moviment és anàleg al que s'assenyala per al compte 100.

103. Fundadors/associats per desemborsaments no exigits

Dotació fundacional o fons social pendent de desemborsament en les fundacions i associacions.

Han de figurar en el patrimoni net, amb signe negatiu, minorant la partida de dotació fundacional o fons social.

El seu moviment és el següent:

- a) Es carrega per l'import de les aportacions dineràries no desemborsades amb abonament a comptes del subgrup 10.
- b) S'abona a mesura que s'exigeixen els desemborsaments, amb càrrec al compte 558.

104. Fundadors/associats per aportacions no dineràries pendents

Aportacions de fundadors i associats pendents de desemborsament que correspon a aportacions no dineràries en les fundacions i associacions.

Han de figurar en el patrimoni net, amb signe negatiu, minorant la partida de dotació fundacional o fons social.

El seu moviment és el següent:

- a) Es carrega per l'import de les aportacions no dineràries no desemborsades amb abonament a comptes del subgrup 10.
- b) S'abona a mesura que s'exigeixen els desemborsaments, amb càrrec als béns no dineraris aportats.

12. EXCEDENTS PENDENTS D'APLICACIÓ

120. Romanent
121. Excedents negatius d'exercicis anteriors
129. Excedent de l'exercici

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en el patrimoni net del balanç, formant part dels fons propis, amb signe positiu o negatiu, segons correspongui.

120. Romanent

Excedents positius no aplicats específicament a cap altre compte, després de l'aprovació dels comptes anuals i de la distribució d'excedents per acord de l'òrgan de govern de l'entitat.

El seu moviment és el següent:

- a) S'abona amb càrrec al compte 129.
- b) Es carrega per aplicar-lo amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 11.

121. Excedents negatius d'exercicis anteriors

Excedents negatius d'exercicis anteriors.

El seu moviment és el següent:

- a) Es carrega amb abonament al compte 129.
- b) S'abona amb càrrec al compte o comptes amb el quals se'n cancel·li el saldo.

L'entitat ha de desenvolupar en comptes de quatre xifres l'excedent negatiu de cada exercici.

129. Excedent de l'exercici

Excedent positiu o negatiu, de l'últim exercici tancat, pendent d'aplicació.

El seu moviment és el següent:

- a) S'abona:
 - a₁) Per determinar l'excedent de l'exercici, amb càrrec als comptes dels grups 6 i 7 que presentin saldo creditor al final de l'exercici.
 - a₂) Pel traspàs de l'excedent negatiu, amb càrrec al compte 121.
- b) Es carrega:
 - b₁) Per determinar l'excedent de l'exercici, amb abonament als comptes dels grups 6 i 7 que presentin saldo deutor al final de l'exercici.
 - b₂) Quan s'apliqui l'excedent positiu de conformitat amb l'acord de distribució del resultat, amb abonament als comptes que corresponguin.

GRUP 2

ACTIU NO CORRENT

Comprèn els actius destinats a servir de manera duradora en les activitats de l'entitat, incloses les inversions financeres el venciment, alienació o realització de les quals s'espera que s'ha de produir en un termini superior a un any.

S'han d'aplicar les regles recollides en el Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, en el Pla general de comptabilitat per a petites i mitjanes empreses.

20. IMMOBILITZACIONS INTANGIBLES

207. Drets sobre actius cedits en ús

207. Drets sobre actius cedits en ús

Valor del dret d'ús sobre els actius o béns, que l'entitat utilitza per dur a terme la seva activitat.

El moviment d'aquest compte s'ha de realitzar tenint en compte el que disposa la norma de registre i valoració vuitena inclosa en la segona part d'aquesta adaptació.

24. BÉNS DEL PATRIMONI HISTÒRIC

240. Béns immobles

2400 Monuments

2401 Jardins històrics

2402 Conjunts històrics

2403 Llocs històrics

2404 Zones arqueològiques

241. Arxius

242. Biblioteques

243. Museus

244. Béns mobles

249. Avançaments sobre béns del patrimoni històric

2490. Avançaments sobre béns immobles del patrimoni històric

2491. Avançaments sobre arxius del patrimoni històric

2492. Avançaments sobre biblioteques del patrimoni històric

2493. Avançaments sobre museus del patrimoni històric

2494. Avançaments sobre béns mobles del patrimoni històric

Elements patrimonials mobles o immobles d'interès artístic, històric o paleontològic, arqueològic, etnogràfic, científic o tècnic, així com el patrimoni documental bibliogràfic, els jaciments, zones arqueològiques, llocs naturals, jardins i parcs que tinguin valor artístic, històric o antropològic.

En concret, s'han d'incloure en aquest subgrup tots els béns que compleixin les condicions que exigeix la Llei 16/1985, de 25 de juny, de patrimoni històric, amb independència que hagin estat inventariats o declarats d'interès cultural.

Els comptes d'aquest subgrup han de figurar en l'actiu no corrent del balanç.

El moviment d'aquest subgrup, llevat del compte 249, és el següent:

- a) Es carreguen pel preu d'adquisició o cost de producció, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57 o, si s'escau, al compte 249.
- b) S'abonen per les alienacions i, en general, per la baixa en l'inventari, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i, en cas de pèrdues, al compte 671.

240. Béns immobles

Els enumerats a l'article 334 del Codi civil, així com els elements que es puguin considerar consubstancials amb els edificis i en formin part o de la seva

exornació, o n'hagin format part, encara que en el cas que en puguin ser separats constitueixin un tot perfecte de fàcil aplicació a altres construccions o usos diferents del seu original, sigui quina sigui la matèria de què estiguin formats i encara que la separació no perjudiqui visiblement el mèrit històric o artístic de l'immoble al qual estan adherits.

241. Arxius

Conjunts orgànics de documents, o la reunió de diversos, reunits per les persones jurídiques, públiques o privades, en l'exercici de les seves activitats, que estiguin al servei de la utilització per a la recerca, la cultura, la informació i la gestió administrativa.

242. Biblioteques

Conjunts o col·leccions de llibres, manuscrits i altres materials bibliogràfics o reproduïts per qualsevol mitjà per tal que siguin llegits en una sala pública o mitjançant préstec temporal, al servei de l'educació, la recerca, la cultura i la informació.

243. Museus

Conjunts i col·leccions de valor històric, artístic, científic i tècnic o de qualsevol altra naturalesa cultural.

244. Béns mobles

Béns mobles singularment considerats, no susceptibles d'integració en algun dels conjunts organitzats o col·leccions incloses en els altres comptes del subgrup 24.

249. Avançaments sobre béns del patrimoni històric.

Lliuraments a proveïdors de béns del patrimoni històric, normalment en efectiu, en concepte "a compte" de subministraments futurs.

El seu moviment és el següent:

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

- a) Es carreguen pels lliuraments d'efectiu als proveïdors, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.
- b) S'abonen pels lliuraments corresponents a conformitat, amb càrrec, generalment, als comptes d'aquest subgrup.

28. AMORTITZACIÓ ACUMULADA DE L'IMMOBILITZAT I ALTRES COMPTES CORRECTORS

- 283. Cessions d'ús sense contraprestació
 - 2830. Cessions d'ús de l'immobilitzat intangible
 - 2831. Cessions d'ús de l'immobilitzat material
 - 2832. Cessions d'ús de les inversions immobiliàries

Aquest subgrup recull les correccions de valor dels elements de l'immobilitzat derivades de les cessions d'ús sense contraprestació o per una contraprestació inferior al valor de mercat.

283. Cessions d'ús sense contraprestació

Compte corrector de valor per les cessions d'actius no monetaris realitzats sense contraprestació o/i quan la cessió es produeix per un període inferior a la vida útil de l'actiu cedit.

En el supòsit que la cessió afecti un element patrimonial diferent dels terrenys o construccions, s'ha de crear un compte de quatre dígitos que ha de figurar amb signe negatiu compensant la partida en la qual es mostri aquest element.

El seu moviment és el següent

- a) S'abona en efectuar-se la cessió de l'actiu no monetari per un import equivalent a les dotacions a l'amortització que hauria correspost efectuar durant el termini de la cessió al bé, amb càrrec al compte 651.
- b) Es carrega a mesura que es consumeixi el potencial de servei de l'actiu cedit, i es reclassifica amb abonament a comptes del subgrup 28.

29. DETERIORAMENT DE VALOR D'ACTIUS NO CORRENTS

299. Deteriorament de valor de béns del patrimoni històric

299. Deteriorament de valor de béns del patrimoni històric...

Import de les correccions valoratives per deteriorament del valor que correspongui als béns del patrimoni històric.

El seu moviment és el següent:

- a) S'abonen per l'import del deteriorament estimat, amb càrrec al compte 691.
- b) Es carreguen:
 - b₁) Quan desapareguin les causes que van determinar el reconeixement de la correcció valorativa per deteriorament, amb abonament al compte 791.
 - b₂) Quan s'alieni l'immobilitzat o es doni de baixa de l'actiu per qualsevol altre motiu, amb abonament a comptes del subgrup 24.

GRUP 4

CREDITORS I DEUTORS PER OPERACIONS DE L'ACTIVITAT

Instruments financers i comptes que tinguin l'origen en les activitats de l'entitat, tant l'activitat pròpia com l'activitat mercantil, així com els comptes amb les administracions públiques, fins i tot els que correspongui a saldos amb

venciment superior a un any. Per a aquests últims i als efectes de classificar-los, es poden utilitzar els subgrups 42 i 45 o dur a terme aquesta reclassificació en els mateixos comptes.

S'han d'aplicar les regles recollides en el Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, en el Pla general de comptabilitat per a petites i mitjanes empreses.

41. BENEFICIARIS I CREDITORS DIVERSOS

412. Beneficiaris, creditors

Quan els creditors siguin entitats del grup, multigrup o associades, o altres parts vinculades, s'han d'obrir comptes de quatre xifres que específicament recullin els debèits amb aquestes, inclosos els formalitzats en efectes de gir.

412. Beneficiaris, creditors

Deutes contrets per l'entitat com a conseqüència de les ajudes i assignacions concedides en el compliment dels fins propis de l'entitat.

Ha de figurar en el passiu del balanç.

El seu moviment és el següent:

- a) S'abona quan l'entitat acordi la concessió de les ajudes i assignacions, amb càrrec, generalment, als comptes 650 o 651:
- b) Es carrega:
 - b₁) Per la cancel·lació total o parcial del deute amb abonament, generalment, als comptes del subgrup 57.
 - b₂) Pels imports que han de reintegrar els beneficiaris per incompliment de les condicions exigides en atorgar les ajudes i assignacions o per qualsevol altra causa que en motivi la devolució amb abonament al compte 728.

44. USUARIS I DEUTORS DIVERSOS

447. Usuaris, deutors

448. Patrocinadors, afiliats i altres deutors

Quan els deutors siguin entitats 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.

447. Usuaris, deutors

Crèdits amb usuaris per lliuraments de béns i serveis prestats per l'entitat en l'exercici de l'activitat pròpia.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

- a) Es carrega pel lliurament de béns o la prestació de serveis amb abonament al compte 721.
- b) S'abona:
 - b₁) Per la cancel·lació total o parcial dels deutes, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.
 - b₂) Per la part que sigui definitivament incobrable, amb càrrec al compte 655.

448. Patrocinadors, afiliats i altres deutors

Crèdits amb patrocinadors, afiliats i altres per les quantitats a percebre per contribuir als fins de l'activitat pròpia de l'entitat, en particular les donacions i llegats.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

- a) Es carrega per les quantitats a percebre amb abonament, generalment, a comptes dels subgrups 13, 17 i 72.
- b) S'abona:
 - b₁) Per la cancel·lació total o parcial dels deutes, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.
 - b₂) Per la part que sigui definitivament incobrable, amb càrrec al compte 655.

46. PERSONAL

464. Lliuraments per a despeses a justificar

Saldo amb persones que presten els seus serveis a l'entitat 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.

464. Lliuraments per a despeses a justificar

Quantitats lliurades al personal o directius de l'entitat per a la seva posterior justificació.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

- a) Es carrega en efectuar-se els lliuraments abans esmentats, amb abonament a comptes del subgrup 57.

- b) S'abona en justificar els lliuraments, amb càrrec a comptes del grup 6 que corresponguin i, en cas de sobrant, a comptes del subgrup 57.

47. ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES

470. Hisenda pública, deutora per diversos conceptes

4707. Hisenda pública, deutora per col·laboració en el lliurament i distribució de subvencions (art. 12 Llei de subvencions)

475. Hisenda pública, creditora per conceptes fiscals

4757. Hisenda pública creditora per subvencions rebudes en concepte d'entitat col·laboradora (art. 12 Llei de subvencions)

4707. Hisenda pública, deutora per col·laboració al lliurament i distribució de subvencions (art. 12 Llei de subvencions)

Crèdits amb la hisenda pública per raó de subvencions concedides en les quals l'entitat actua com a col·laboradora.

- a) Es carrega pels lliuraments que realitzi l'entitat als ens destinataris finals de les subvencions, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.
- b) S'abona per la liquidació que s'efectuï de la subvenció rebuda i justificada, amb càrrec al compte 4757.

4757. Hisenda pública, creditora per subvencions rebudes en concepte d'entitat col·laboradora (art. 12 de la Llei de subvencions)

Deutes amb la hisenda pública per raó de subvencions rebudes per al lliurament i distribució dels fons públics als beneficiaris.

- a) S'abona a la recepció de la subvenció concedida amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.
- b) Es carrega:
 - b₁) Per la liquidació que s'efectuï de la subvenció rebuda i justificada, amb abonament al compte 4707.
 - b₂) Pel reintegrament, si s'escau, a la hisenda pública, amb abonament a comptes del subgrup 57.

49. DETERIORAMENT DE VALOR PER OPERACIONS DE L'ACTIVITAT I PROVISIONS A CURT TERMINI

495. Deteriorament de valor de crèdits per usuaris, patrocinadors, afiliats i altres deutors

495. Deteriorament de valor de crèdits per usuaris, patrocinadors, afiliats i altres deutors

Correccions per deteriorament de valor dels crèdits incobrables, amb origen en operacions de l'activitat pròpia de l'entitat, efectuades amb usuaris, patrocinadors, afiliats i altres deutors.

Quan els deutors siguin entitats del grup, multigrup o associades, s'han d'obrir comptes de quatre xifres que específicament recullin les correccions valoratives per a aquests crèdits.

Han de figurar en l'actiu del balanç compensat els comptes 447 i 448.

El seu moviment és anàleg al que s'assenyala per al compte 490.

GRUP 5

COMPTES FINANCERS

Instruments financers per operacions alienes a l'activitat amb un venciment, alienació o realització que s'espera que s'ha de produir en un termini no superior a un any i mitjans líquids disponibles.

S'han d'aplicar les regles recollides en el Pla general de comptabilitat, o, si s'escau, en el Pla general de comptabilitat per a petites i mitjanes empreses.

55. ALTRES COMPTES NO BANCARIS

551. Compte corrent amb patrons i altres.

558. Fundadors i associats per desemborsaments exigits.

551. Compte corrent amb patrons i altres

Comptes corrents d'efectiu amb patrons i qualsevol altra persona natural o jurídica que no sigui cap banc, banquer o institució de crèdit, ni client o proveïdor de l'entitat, 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:

Es carreguen per les remeses o lliuraments efectuats per l'entitat i s'abonen per les recepcions a favor de l'entitat, amb abonament i càrrec, respectivament, a comptes del subgrup 57.

558. Fundadors i associats per desemborsaments exigits

Dotació fundacional o fons social, pendent de desemborsament, l'import del qual ha estat exigint als fundadors o associats.

S'han de desglossar, amb el degut desenvolupament en comptes de quatre xifres, els desemborsaments pendents en mora.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

- a) Es carrega pels desemborsaments exigits, amb abonament als comptes 103 i 104, segons correspongui.
- b) S'abona a mesura que aquests desemborsaments s'efectuen, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

GRUP 6

COMPRES I DESPESES

Despeses que tenen l'origen en l'activitat pròpia de l'entitat, la variació d'existències adquirides i les pèrdues extraordinàries de l'exercici, així com aprovisionaments de béns destinats a l'activitat i altres béns adquirits per l'entitat per lliurar-los, bé sigui sense alterar-ne la forma i substància, o amb sotmetiment previ a processos industrials d'adaptació, transformació o construcció. També comprèn totes les despeses de l'exercici, incloses les adquisicions de serveis i de materials consumibles.

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 comptes successius 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.

Si l'entitat aplica el Pla general de comptabilitat per a petites i mitjanes empreses, les referències que les mateixes definicions dels comptes facin sobre els comptes 204 i 599 no són aplicables.

65. AJUDES MONETÀRIES DE L'ENTITAT I ALTRES DESPESES DE GESTIÓ

650. Ajudes monetàries
651. Ajudes no monetàries
653. Compensació de despeses per prestacions de col·laboració
654. Reemborsaments de despeses a l'òrgan de govern
655. Pèrdues de crèdits incobrables derivats de l'activitat
656. Resultats d'operacions en comú
 6560. Benefici transferit (gestor)
 6561. Pèrdua suportada (particip o associat no gestor)
658. Reintegrant de subvencions, donacions i llegats rebuts, afectes a l'activitat pròpia de l'entitat.
659. Altres pèrdues en gestió corrent

Despeses per ajudes monetàries i no monetàries derivades del compliment dels fins de l'activitat pròpia de l'entitat, així com altres despeses de gestió d'aquesta.

650. Ajudes monetàries

Import de les prestacions de caràcter monetari concedides directament a persones físiques o famílies, així com a entitats, i realitzades en compliment dels fins propis de l'entitat. També recull l'import de les prestacions de caràcter

monetari que es realitzen en règim concertat a través d'entitats o centres aliens a l'entitat; així com l'import de les ajudes relacionades amb la cooperació internacional.

Aquest compte es pot desenvolupar a l'escala de quatre xifres, tenint en compte cada tipus d'ajudes: individuals, a entitats o realitzades a través d'altres entitats o centres.

S'esmenten a títol indicatiu subsidis, beques, manutenció i allotjament, premis, cooperació social i atenció sanitària.

Es carrega per l'import de les ajudes concedides, amb abonament al compte 412 o comptes del subgrup 57.

651. Ajudes no monetàries

Import de les prestacions de caràcter no monetari concedides a persones físiques o famílies, així com a entitats, i realitzades en compliment dels fins propis de l'entitat. També recull l'import de les prestacions de caràcter no monetari que es realitzen en règim concertat a través d'entitats o centres aliens a l'entitat; així com l'import de les ajudes relacionades amb la cooperació internacional.

El seu moviment és anàleg al del compte 650.

Si l'ajuda no monetària consisteix en la cessió d'un actiu no monetari sense contraprestació durant un termini inferior a la vida útil de l'actiu cedit, d'acord amb el que estableix la norma de registre i valoració, s'ha de carregar per l'import del valor raonable del dret d'ús, amb abonament al compte 283 compensador de l'actiu. Si la cessió es produeix a perpetuïtat, o per un període igual o superior a la seva vida útil, s'ha de carregar pel valor raonable de l'actiu. En els dos casos, es pot originar el resultat corresponent.

653. Compensació de despeses per prestacions de col·laboració

Despeses produïdes per voluntaris i altres col·laboradors com a conseqüència de les activitats dutes a terme en l'entitat; s'esmenten a tall d'exemple les despeses de transport, menjar i vestuari.

A aquests efectes, s'entén per voluntari qui col·labora amb l'entitat per dur a terme programes i activitats que constitueixen el fi propi de l'entitat i sense que hi hagi cap classe de remuneració, bé sigui en diners o en espècie.

Es carrega per l'import de les despeses produïdes amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

654. Reemborsaments de despeses a l'òrgan de govern

Quantitats que es lliuren als membres de l'òrgan de govern com a conseqüència del reemborsament de les despeses, degudament justificades, que l'exercici de la seva funció els ocasiona.

Es carrega per l'import de les despeses a reemborsar amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

655. Pèrdues de crèdits incobrables derivats de l'activitat

Pèrdues per insolvències fermes de clients i deutors del grup 4.

Es carrega per l'import de les insolvències fermes, amb abonament a un compte dels grups 43 i 44.

656. Resultats d'operacions en comú

6560. Benefici transferit

Benefici que correspon als partícips 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 6560, l'entitat gestora ha de comptabilitzar aquest benefici, una vegada complerts els requisits del dit article 243, o els que siguin procedents segons la legislació aplicable per a altres operacions en comú.

El compte 6560 es carrega pel benefici que s'hagi d'atribuir als partícips no gestors, amb abonament al compte 419, 449 o a comptes del subgrup 57.

6561. Pèrdua suportada

Pèrdua que correspon a l'entitat com a partícep no gestor de les operacions acabades d'esmentar.

Es carrega per l'import de la pèrdua, amb abonament al compte 419, 449 o a comptes del subgrup 57.

658. Reintegrament de subvencions, donacions i llegats rebuts, afectes a l'activitat pròpia de l'entitat.

Import dels reintegraments de subvencions, donacions i llegats que, a més que s'hagin imputat a resultats, siguin exigibles com a conseqüència de l'incompliment per part de l'entitat dels requisits o condicions establerts en la concessió d'aquests.

Es carrega per l'import del reintegrament amb abonament, generalment, a comptes del grup 4 o subgrup 57.

659. Altres pèrdues en gestió corrent

Les que, a més de tenir aquesta naturalesa, no figuren en comptes anteriors. En particular, ha de reflectir la regularització anual d'utilitatge i eines.

GRUP 7

VENDES I INGRESSOS

Ingressos per quotes i altres fons obtinguts per l'activitat pròpia de l'entitat, així com els derivats de l'alienació de béns i prestació de serveis; també comprèn 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 dels successius 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.

72. INGRESSOS PROPIS DE L'ENTITAT

- 720. Quotes d'associats i afiliats
- 721. Quotes d'usuaris
- 722. Promocions per a captació de recursos
- 723. Ingressos de patrocinadors i col·laboracions
 - 7230. Patrocini
 - 7231. Patrocini publicitari
 - 7233. Col·laboracions empresarials
- 728. Ingressos per reintegrament d'ajudes i assignacions

Ingressos obtinguts de l'activitat pròpia de l'entitat.

720. Quotes d'associats i afiliats

Quantitats de caràcter periòdic i quantia determinada, percebudes per quotes de persones afiliades o associades a l'entitat.

S'abona per l'import dels ingressos, amb càrrec, generalment, a comptes del grup 44 o 57.

721. Quotes d'usuaris

Quantitats percebudes dels usuaris en concepte de participació en el cost de l'activitat pròpia de l'entitat.

S'esmenten a títol indicatiu les quotes per participacions en congressos, cursos, seminaris, així com les derivades de lliuraments de béns, prestacions socials o assistencials.

El seu moviment és anèleg al que s'assenyala en el compte 720.

722. Promocions per a captació de recursos

Ingressos derivats de campanyes per a la captació de recursos en les seves diferents modalitats, com ara operacions en participació o altres ingressos anèlegs diferents del patrocini. A aquests efectes, es poden crear comptes de quatre xifres o més per a campanyes i modalitats diferents.

S'abona per l'import dels ingressos amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57.

723. Ingressos de patrocinadors i col·laboracions

Quantitats percebudes dels patrocinadors i col·laboracions empresarials amb la finalitat de contribuir a la realització dels fins de l'activitat pròpia de l'entitat.

El seu moviment és anèleg al que s'assenyala per al compte 720.

728. Ingressos per reintegrament d'ajudes i assignacions

Quantitats ingressades per reintegrament d'ajudes i assignacions de l'activitat pròpia concedides per l'entitat i recollides en el subgrup 65, per incompliment de les condicions exigides o per qualsevol altra causa que en determini l'evolució.

S'abona per l'import dels ingressos, amb càrrec a comptes dels subgrups 41 o 57.

79. EXCESSOS I APLICACIONS DE PROVISIONS I DE PÈRDUES PER DETERIORAMENT

791. Reversió del deteriorament de l'immobilitzat material i de béns del patrimoni històric

ANNEX II**Pla d'actuació de les entitats sense fins lucratius.**

Les fundacions de competència estatal han d'elaborar un pla d'actuació en el qual quedin reflectits els objectius i les activitats que es prevegi dur a terme durant l'exercici següent.

El pla d'actuació ha de contenir informació de cada una de les activitats pròpies i de les activitats mercantils, de les despeses estimades per a cada una i dels ingressos i altres recursos previstos, així com qualsevol altre indicador que permeti comprovar en la memòria el grau de realització de cada activitat o el grau de compliment dels objectius.

1.- ACTIVITATS DE L'ENTITAT

ACTIVITAT 1 (formalitzeu tantes fitxes com activitats tingui la fundació)

A) Identificació.

Denominació de l'activitat	
Tipus d'activitat*	
Identificació de l'activitat per sectors	
Lloc on es du a terme de l'activitat	

* Indiqueu si es tracta d'una activitat pròpia o mercantil

Descripció detallada de l'activitat prevista.

--

B) Recursos humans aplicats en l'activitat.

Tipus	Nombre	Nombre hores/any
	Previst	Previst
Personal assalariat		
Personal amb contracte de serveis		
Personal voluntari		

C) Beneficiaris o usuaris de l'activitat.

Tipus	Nombre
	Previst
Persones físiques	
Persones jurídiques	

D) Objectius i indicadors de la realització de l'activitat

Objectiu	Indicador	Quantificació

2.- PREVISIÓ DE RECURSOS ECONÒMICS A UTILITZAR PER L'ENTITAT

Despeses/Inversions	Activitat 1	Activitat 2	Activitat 3	Activitat 4	Total activitats	No imputats a les activitats	TOTAL
Despeses per ajudes i altres							
a) Ajudes monetàries							
b) Ajudes no monetàries							
c) Despeses per col·laboracions i òrgans de govern							
Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació							
Aprovisionaments							
Despeses de personal							
Altres despeses de l'activitat							
Amortització de l'immobilitzat							
Deteriorament i resultat per alienació d'immobilitzat							
Despeses financeres							
Variacions de valor raonable en instruments financers							

Despeses/Inversions	Activitat 1	Activitat 2	Activitat 3	Activitat 4	Total activitats	No imputats a les activitats	TOTAL
Diferències de canvi							
Deteriorament i resultat per alienacions d'instruments financers							
Impostos sobre beneficis							
Subtotal despeses							
Adquisicions d'immobilitzat (excepte béns patrimoni històric)							
Adquisicions béns patrimoni històric							
Cancel·lació deute no comercial							
Subtotal inversions							
TOTAL RECURSOS UTILITZATS							

3. PREVISIÓ DE RECURSOS ECONÒMICS A OBTENIR PER L'ENTITAT**3.1) Previsió d'ingressos a obtenir per l'entitat**

INGRESSOS	Import total
Rendes i altres ingressos derivats del patrimoni	
Vendes i prestacions de serveis de les activitats pròpies	
Ingressos ordinaris de les activitats mercantils	
Subvencions del sector públic	
Aportacions privades	
Altres tipus d'ingressos	
TOTAL INGRESSOS PREVISTOS	

3.2) Previsió d'altres recursos econòmics a obtenir per l'entitat

ALTRES RECURSOS	Import total
Deutes contrets	
Altres obligacions financeres assumides	
TOTAL ALTRES RECURSOS PREVISTOS	