

I. Atala / Sección I

Bizkaiko Lurralde Historikoko Foru Administrazioa
Administración Foral del Territorio Histórico de Bizkaia**Foru Aldundia / Diputación Foral****Osagun eta Finantza Saila**

Bizkaiko Foru Aldundiaren 219/2011 FORU DEKRETUA, abenduaren 27koa, Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorra onartzen duena.

Abenduaren 29ko 5/2006 Foru Arauak Bizkaiko Lurralde Historikoko sektore publikoaren aurrekontu-araubidea, ekonomia-eta finantza-araubidea, kontabilitateko araubidea eta kontrol ekonomikoko araubidea arautzen ditu, eta 99. artikuluan ezartzen du sektore publiko administratiboa osatzen duten erakundeak, hau da, Bizkaiko Foru Aldundia eta foru erakunde autonomoak kontabilitateko araubidearen pean egongo direla.

Horrez gainera, arau horretako 100. artikuluan ezartzen da Foru Aldundiari dagokiola Kontabilitate Publikoaren Plan Orokorra onartzea, Ogasun eta Finantzen foru diputatuak proposamena eginda.

Azkenik, 101. artikulua arabera, Ogasun eta Finantza Sailak du Kontabilitate Publikoaren Plan Orokorren aldaketak eta garapen-araudia onartzeko eskumena.

Abenduaren 29ko 129/1992 Foru Dekretuak arautzen du gaur egun indarrean dagoen plana. Honako hauek izan dira Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokor berria idazteko arrazoiak:

- Kontabilitate arloan normalizazioa lortzea, kontuan hartuta beste administrazio publiko batzuek aplikatutako irizpideak eta, ahal delarik, enpresei aplikatzen zaizkien kontabilitateko printzipioak eta kontabilitate arloko nazioarteko erabakiak.

Ilido horretan, honako berritasun hauek aipatu behar dira:

- Enpresa arloan, uztailaren 4ko 16/2007 Legeak kontabilitate arloan onartutako merkataritza-erreforma (lege horrek merkataritza-legeria erreformatu eta egokitzen du kontabilitatearen arloan, Europar Batasuneko araudia oinarri hartuta legeria hori nazioartekoarekin bateratzeko) eta haren arauzko garapena, azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretuaren bidez egina (Errege dekretu horrek Kontabilitatearen Plan Orokorra onartzen du).
- Nazioarteko arauen arloan, sektore publikoaren kontabilitateari aplikatu beharreko nazioarteko arauak (NIC-SP), Kontularien Nazioarteko Federazioak (IFAC) Sektore Publikorako Nazioarteko Kontabilitate Arauen Batzordearen bidez (IPSASB) eginak. Estatuan, apirilaren 13ko 1037/2010 Aginduaren bidez garatu dira arauak (Agindu horrek Kontabilitate Publikoaren Plan Orokorra onartu du).

- Sektore publikoan informazioa emateko eskakizunak betetzea, gero eta handiagoak baitira. Ilido horretan, memoria-
ren edukia zabaltzeko da, eta, beste informazio mota batzuen artean, erreferentzia bat egiten da urteko kontuak ulertzen laguntzen duten finantza, ondare eta aurrekontu arloetako adierazleei buruzko informazioa emateko.

Ondorioz, Ogasun eta Finantzen diputatuak proposatuta eta Foru Aldundiak 2011ko abenduaren 27an egindako bileran eztabaidatu eta onetsi ondoren, honako hau

XEDATZEN DUT:

Artikulu bakarra.—Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorra onartzea

Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorra onartzen da; foru sektore publiko administratiboko erakundeek bete beharrekoa

Departamento de Hacienda y Finanzas

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 219/2011, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública Foral.

La Norma Foral 5/2006, de 29 de diciembre, que regula el régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad y de control económico del sector público del Territorio Histórico de Bizkaia, establece en su artículo 99 que estarán sujetos al régimen de contabilidad pública las entidades que integran el sector público administrativo, es decir, la Diputación Foral de Bizkaia y los Organismos Autónomos forales.

Asimismo, dicha Norma, en el artículo 100, dispone que corresponde a la Diputación Foral, a propuesta del diputado o diputada foral de Hacienda y Finanzas, la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública.

Finalmente, según el artículo 101, la aprobación de las adecuaciones y la normativa de desarrollo del Plan General de Contabilidad Pública es competencia del Departamento de Hacienda y Finanzas.

El actual Plan en vigor está regulado por el Decreto Foral 129/1992, de 29 de diciembre. Las razones que han llevado a la redacción de un nuevo Plan de Contabilidad Pública Foral han sido las siguientes:

- Consecución de normalización contable tanto con los criterios contables aplicados por otras Administraciones Públicas como, en la medida de lo posible, con los principios contables aplicables a las empresas y, con los pronunciamientos contables internacionales.

En este sentido hay que mencionar las siguientes novedades:

- En el ámbito empresarial, la reforma mercantil en materia contable aprobada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y el desarrollo reglamentario posterior mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad.
- En el ámbito de las normas internacionales, la elaboración de las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP), elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), a través del IPSASB, «Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público». Estas normas han sido desarrolladas por el Estado mediante la Orden 1037/2010, de 13 de abril, que aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- Cumplir con las exigencias crecientes de información en el sector público. En este sentido, se ha ampliado el contenido de la Memoria, incluyendo entre otro tipo de información, referencia para que se informe de aquellos indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios que faciliten la comprensión de las cuentas anuales.

En su virtud, a propuesta del diputado de Hacienda y Finanzas, y previa deliberación y aprobación de la Diputación Foral en su reunión del día 27 de diciembre de 2011,

DISPONGO:

Artículo único.—Aprobación del Plan General de Contabilidad Pública Foral

Se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública Foral, que será de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sec-

izango da plana, hau da, Bizkaiko Foru Aldundiak eta foru erakunde autonomoek bete beharrekoa. Honen ondoren doa planaren testua.

XEDAPEN GEHIGARRIA

Bakarra

Foru sektore publiko administratiboan, errebalorizazio-eredua aplikatzea, ondoren ibilgetu materiala, higiezineta inbertsioak eta ibilgetu ukiezina balioesteko.

Foru sektore publiko administratiboaren arloan, Bizkaiko Foru Aldundiaren baimena beharrezkoa izango da Kontabilitate Publikoaren Plan Orokorreko onarpen eta balioespenerako 2. arauan («ibilgetu materiala») aurrez ikusitako errebalorizazio-eredua erabiltzen bada ondoren ibilgetu materiala, higiezineta inbertsioak eta ibilgetu ukiezina balioesteko.

XEDAPEN IRAGANKORRAK

Lehenengoa.—Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorra aplikatzeko arau orokorrak, aplikatzen den lehenengo ekitaldian

1. Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorra irizpide hauen arabera aplikatuko da indarrean dagoen lehenengo ekitaldian:

a) Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorra lehen aldiz aplikatzen den ekitaldiko kontabilitateari dagokion irekiera-idazpena egin ondoren —aurreko ekitaldiko itxiera-idazpeneko kontu berberak erabiltzaileak, irekiera-idazpen hori egokitu egingo da, Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorra ezarritakoaren arabera onartu behar diren aktibo eta pasibo guztiak data horretan erregistraturik gertatzeko eta planaren arabera onartu ezin diren partida guztiei (aktibo eta pasibo guztiei) baja emateko.

Edonola ere, Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorra indarrean jarri aurretik erakundean dauden baina Kontabilitate Publikoaren aurreko Plan Orokorrean ezarritakoaren arabera aktibatu ez diren azpiegituren eta ondare historikoko ondasunen kasuan, ez da beharrezkoa izango azpiegitura eta ondasun horiek sartzea baldin eta haien balioespenera modu fidagarrian ezin bada egin.

b) Horrez gainera, dagozkion ondare-elementuen bertsioak eginda egongo dira data horretarako, Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorrean jasota dauden definizioen eta kontabilitateko irizpideen arabera.

2. Behin aurreko zenbakiko egokitzapenak egin ondoren, ondare-elementu guztien balioespenerari eutsiko zaio, hurrengo xedapen iragankorreko salbuespenak kontuan hartuta.

Data horretatik aurrera, ondare-elementu horiei eragiten dieten eragiketarik Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorren irizpideak eta arauak aplikatuta egingo dira.

3. Aurreko 1. eta 2. zenbakietan aipatutako egokitzapenen kontrapartida 120. kontua izango da, «aurreko ekitaldietako emaitzak», izeneko bigarren xedapen iragankorreko salbuespenak kontuan hartuta.

Bigarrena.—Partida jakin batzuk balioetsi eta erregistratzeko arau bereziak

Lehenengo xedapen iragankorreko 2. zenbakian ezarritakoaren ondorioetarako, honako arau berezi hauek kontuan hartuko dira xedapen honetan aipatzen diren partiden hasierako balioespenera egiteko:

a) Atxikipenean jasotako ondarea.

Kontabilitate Publikoaren aurreko Plan Orokorrean atxikipenean jasotako ondarea adierazten zuen kontuaren saldoa «ondarea» izeneko 100. kontuaren kontra itxiko da, «ondasun eta eskubideen ekarpena» izeneko 1001. azpikontuaren bidez.

b) Atxikipenean emandako ondarea eta erabilera orokorrean emandako ondarea.

Kontabilitate Publikoaren aurreko Plan Orokorrean atxikipenean emandako ondarea eta erabilera orokorrean emandako ondarea

tor público administrativo foral, esto es, para la Diputación Foral de Bizkaia y los Organismos Autónomos forales, cuyo texto se inserta a continuación.

DISPOSICIÓN ADICIONAL

Única

Aplicación del modelo de revalorización para la valoración posterior del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible en el sector público administrativo foral.

En el ámbito del sector público administrativo foral, la utilización del modelo de revalorización previsto en la norma de reconocimiento y valoración 2.^a, «Inmovilizado material», del Plan General de Contabilidad Pública para la valoración posterior del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible precisará autorización previa de la Diputación Foral de Bizkaia.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera.—Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública Foral, en el primer ejercicio de su aplicación

1. La aplicación del Plan General de Contabilidad Pública Foral, en la fecha de apertura del primer ejercicio de su aplicación, se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Una vez realizado el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio en el que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad Pública Foral, utilizando las mismas cuentas que en el asiento de cierre del ejercicio anterior, se ajustará dicho asiento de apertura con el fin de que a dicha fecha queden registrados todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad Pública Foral y se den de baja todas las partidas (todos los activos y pasivos) cuyo reconocimiento no esté permitido por el mismo.

No obstante, las infraestructuras y los bienes del patrimonio histórico existentes en la entidad con anterioridad a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública Foral, pero no activadas en virtud de lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública anterior, podrán no incorporarse al activo cuando su valoración no pueda efectuarse de forma fiable.

b) Asimismo, a dicha fecha se deberán efectuar las reclasificaciones de los elementos patrimoniales que corresponda, de acuerdo con las definiciones y los criterios contables incluidos en el Plan General de Contabilidad Pública Foral.

2. Una vez efectuados los ajustes a que se refiere el apartado anterior, se mantendrá la valoración de todos los elementos patrimoniales, con las excepciones de la disposición transitoria siguiente.

A partir de dicha fecha las operaciones que afecten a los elementos patrimoniales referidos se efectuarán aplicando los criterios y normas del Plan General de Contabilidad Pública Foral.

3. La contrapartida de los ajustes referidos en los apartados 1 y 2 anteriores será la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», con las excepciones previstas en la disposición transitoria segunda.

Segunda.—Reglas específicas para la valoración y registro de determinadas partidas

A los efectos de lo establecido en el apartado 2 de la disposición transitoria primera, para la valoración inicial de las partidas que se relacionan en esta disposición se tendrán en cuenta las siguientes reglas especiales:

a) Patrimonio recibido en adscripción.

El saldo de la cuenta representativa en el anterior Plan General de Contabilidad Pública del patrimonio recibido en adscripción se saldará contra la cuenta 100, «Patrimonio», a través de la subcuenta 1001, «Aportación de bienes y derechos».

b) Patrimonio entregado en adscripción y patrimonio entregado al uso general.

El saldo de las cuentas representativas del patrimonio entregado en adscripción y del patrimonio entregado al uso general en

adierazten zituzten kontuen saldoa «aurreko ekitaldietako emaitzak» izeneko 120. kontuaren kontra itxiko da.

c) Lagapenean emandako ondarea.

Lagapenean emandako ondarea adierazten zuen kontuaren saldoa «aurreko ekitaldietako emaitzak» izeneko 120. kontuaren kontra itxiko da.

d) Lagapenean jasotako ondarea.

Kontabilitate Publikoaren aurreko Plan Orokorrean lagapenean jasotako ondarea adierazten zuen kontuaren saldoa «aurreko ekitaldietako emaitzak» izeneko 120. kontuaren kontra itxiko da, lagapenean jaso diren eta amortiza daitezkeen ondasunei dagokien amortizazio metatuaren zenbatekoan, eta, «ibilgetu ez finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzak» izeneko 130. kontuaren kontra, kontuan geratzen den gainerako saldoaren zenbatekoan.

e) Azpiegiturak eta ondare historikoa.

Erakundeak aukeratzen badu Kontabilitate Publikoaren aurreko Plan Orokorra indarrean jarri aurretik eskuratuta edo eraikita eta aktibatuta ez dauden azpiegiturak eta ondare historikoko ondasunak hasierako balantzean sartzea, altan jarriko dira data horretan duten arrazoizko balioa kontuan hartuta, baldin eta erosteko prezioari edo produkzio originalaren kostuari dagokien kontabilitate-balioa eta aktibatu daitezkeen ondorengo zenbatekoak ezin badi-za ezarri, eta «aurreko ekitaldietako emaitzak» izeneko 120. kontura ordainduko dira.

f) Finantza-aktiboak eta -pasiboak.

Lehenengo xedapen iragankorrek bat, zorpetzea dela-eta banatu beharreko gastuak edo banatu beharreko diru-sarrerak (hala badagokio) erregistratu diren kontuak zor horiek adierazten dituzten kontuen kontra itxiko dira. Gainera, finantza-aktiboak eta -pasiboak sailkatu egingo dira irekitzen diren datan, onarpen eta balioespenerako 8.2 eta 9.2 arauetan aurrez ikusitako kategorien arabera, kontuan hartuta data horretan zein egoera eta itxaropenak dauden.

Ondoriozko finantza-tresnak «arrazoizko balioko finantza-aktiboak, emaitzetan aldaketak dituztenak» edo «arrazoizko balioko finantza-pasiboak, emaitzetan aldaketak dituztenak» kategorietan sailkatuko dira, dagokien kategoriaren arabera, baldin eta estaldura-tresnatzat hartzen ez badi-za eta estaldura horrek «kontabilitate-estaldurak» izeneko onarpen eta balioespenerako 10. arauaren baldintzak betetzen baditu.

Horrez gainera, benetako interes-tasa kalkulatzeko, Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorren aplikazioaren lehenengo ekitaldia irekitzen den eguna izango da erreferentziatzeko data hasieran.

«Arrazoizko balioko finantza-aktiboak, emaitzetan aldaketak dituztenak» edo «arrazoizko balioko finantza-pasiboak, emaitzetan aldaketak dituztenak» kategorietan sailkatzen diren finantza-aktiboak eta -pasiboak irekiera-balantzearen datan duten arrazoizko balioaren arabera balioetsiko dira. Balioespen horien ondorioz sortzen diren aldeak «aurreko ekitaldietako emaitzak» izeneko 120. kontuari egotziko zaizkio.

Era berean, «saltzeko eskuragarri dauden finantza-aktiboak» kategorian sailkatutako finantza-aktiboak irekiera-balantzearen datan duten arrazoizko balioaren arabera balioetsiko dira. Balioespen horren ondorioz sortzen diren aldeak «saltzeko eskuragarri dauden finantza-aktiboen balioespenaren ondoriozko egokitzapenak» izeneko 133. kontuari egotziko zaizkio.

Gainerako finantza-aktiboak eta -pasiboak Kontabilitate Publikoaren aurreko Plan Orokorren aplikazioaren azken ekitaldia ixten den egunean duten kontabilitate-balioaren arabera balioetsiko dira, taldearen, entitate taldeaniztunaren eta elkartutako en eskubide publikoko erakundeen ondarean eginiko inbertsioak izan ezik; izan ere, inbertsio horiek beheko g) letran aurrez ikusitakoaren arabera balioetsiko dira.

g) Taldearen, entitate taldeaniztunaren eta elkartutako en eskubide publikoko erakundeen ondarean eginiko inbertsioak, Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorra indarrean jarri aurrekoak.

Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorra indarrean jarri aurretik erakundeak taldearen, entitate taldeaniztunaren eta elkar-

el anterior Plan General de Contabilidad Pública se cancelará contra la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

c) Patrimonio entregado en cesión.

El saldo de la cuenta representativa del patrimonio entregado en cesión se cancelará contra la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

d) Patrimonio recibido en cesión.

El saldo de la cuenta representativa en el anterior Plan General de Contabilidad Pública del patrimonio recibido en cesión se saldará contra la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», por el importe de la amortización acumulada correspondiente a los bienes recibidos en cesión que sean amortizables y contra la cuenta 130, «Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta», por el saldo restante de la cuenta.

e) Infraestructuras y patrimonio histórico.

Cuando la entidad opte por la incorporación en el balance inicial de las infraestructuras o los bienes del patrimonio histórico adquiridos o construidas con anterioridad a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública Foral y no activadas, se darán de alta por su valor razonable a dicha fecha, siempre y cuando no pudiera establecerse el valor contable correspondiente a su precio de adquisición o coste de producción original e importes posteriores susceptibles de activación, con abono a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

f) Activos y pasivos financieros.

De acuerdo con la disposición transitoria primera, las cuentas en las que se hayan registrado los gastos a distribuir, o en su caso, los ingresos a distribuir, del endeudamiento se saldarán contra las cuentas representativas de las correspondientes deudas. Además, los activos y pasivos financieros se clasificarán a la fecha de la apertura, en las categorías que correspondan de las previstas en las normas de reconocimiento y valoración 8.º2 y 9.º2, teniendo en cuenta la situación y expectativas existentes a dicha fecha.

Los instrumentos financieros derivados se clasificarán en las categorías de «Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados» o «Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados», según corresponda, a menos que se designen como instrumentos de cobertura y ésta cumpla los requisitos de la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables».

Asimismo, para el cálculo del tipo de interés efectivo se tomará como fecha inicial de referencia la fecha de apertura del primer ejercicio de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública Foral.

Los activos y pasivos financieros que se clasifiquen en las categorías de «Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados» y «Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados», se valorarán por su valor razonable en la fecha del balance de apertura. Las diferencias que se produzcan como consecuencia de estas valoraciones se imputarán a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

Los activos financieros que se clasifiquen como «Activos financieros disponibles para la venta» se valorarán igualmente por su valor razonable en la fecha del balance de apertura. Las diferencias que surjan de esta valoración se imputarán a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

El resto de activos y pasivos financieros, se valorarán por su valor contable al cierre del último ejercicio en el que se aplique el Plan General de Contabilidad Pública anterior, salvo las inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas que se valorarán conforme lo previsto en el apartado g) siguiente.

g) Inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas anteriores a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública Foral.

Las inversiones realizadas por la entidad en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo o asociadas

tutakoen eskubide publikoko erakundeen ondarean eginiko inbertsioak, haien kostuari dagokion kontabilitate-balioa ezarri ezin den kasuetan, plana aplikatzen den lehenengo egunean duten balio berreskuragarriaren arabera balioetsiko dira. Balio hori zehazteko —ebidentzia garbiagorik ez badago—, partaidetutako erakundearen ondare garbia hartuko da kontuan, balioespen-egunean dauden adierazi gabeko gainbalioek zuzenduta, eta «aurreko ekitaldietako emaitzak» izeneko 120. kontuan emango zaie alta inbertsio horiei.

h) Kontabilitate-estaldurak.

Irekiera-egunean estaldura-tresnatzat hartzen diren finantza-tresna deribatuak «kontabilitate-estaldurak» izeneko onarpen eta balioespenerako 10. arauko 5.1 atalean ezarritakoaren arabera balioetsiko dira. Balio horren eta Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorra aplikatzen hasi aurreko azken ekitaldiko itxiera-balantzean duten kontabilitate-balioaren arteko aldea «aurreko ekitaldietako emaitzak» izeneko 120. kontuari egotziko zaio.

Estalitako partidatzat hartutako finantza-aktiboak eta —pasiboak irekiera-balantzean balioetsiko dira, aurreko f) letran adierazitako irizpideen arabera, sailkatzen diren kategoria kontuan hartuta.

i) Eraitsi edo baztertzeagatik sortutako obligazioei dagozkien hornidurak eta ibilgetu materialarekin loturiko beste hainbat, hala nola, ibilgetuak hartzen duen lekua birgaitzeko kostuak irekiera-balantzearen egunean duten balioaren arabera kalkulatu eta zenbatuko dira, ondasuna adierazten duen kontuaren kontra.

Hirugarrena.—Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorra aplikatzen den lehenengo ekitaldiko urteko kontuetan jaso beharreko informazioa

Honako irizpide hauen arabera egin behar dira Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorra aplikatzen den lehenengo ekitaldiko urteko kontuak:

1. Balantzean, ondare ekonomikoaren emaitzaren kontuan eta informazio konparatiboa duten gainerako egoera-orrietan ez da jasoko aurreko ekitaldietako kopururik.

Edonola ere, urteko kontu horien memorian, aurreko ekitaldiko urteko kontuetan jasotako balantzea eta ondare ekonomikoaren emaitzaren kontua adieraziko dira.

2. Horrez gainera, lehenengo urteko kontu horietan, «kontabilitateko arau berrietara egokitzearen ondoriozko alderdiak» izeneko atal bat sortuko da. Atal horretan, aurreko ekitaldian aplikatutako kontabilitate-irizpideen eta oraingo irizpideen arteko alde nagusiak azalduko dira, eta kuantifikatuko da zenbateko eragina duten kontabilitate-irizpide horiek erakundearen ondare garbian.

Laugarrena.—Kontabilitate Publikoaren Foru Plan Orokorra indarrean jarri aurreko arauzko garapenak

Kontabilitate Publikoaren aurreko Plan Orokorraren egokitza-penak eta dekretu hau argitaratzen denean foru sektore publiko administratiboko erakundeei kontabilitate-garapenaren arloan aplikagarri zaizkien gainerako xedapenak oraindik ere aplikatuko dira planean ezarritakoaren aurka ez doan guztian, harik eta plana garatzeko egokitzapen edo xedapen berriak onartu arte.

XEDAPEN INDARGABETZAILEA

Bakarra.—Arauk indargabetzea

Indargabetuta geratuko dira dekretu honetan ezartzen denaren aurkakoak diren maila bereko edo txikiagoko arau guztiak.

Berariaz indargabetuta geratzen da abenduaren 29ko 129/1992 Foru Dekretua, Kontabilitate Publikoaren Plan Orokorra onesten duena.

con anterioridad a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública Foral se valorarán, en aquellos casos en los que no pueda establecerse el valor contable correspondiente a su coste, por el valor recuperable de las mismas el primer día de la aplicación del citado Plan, para cuya determinación, salvo mejor evidencia, se tendrá en cuenta el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, dándose de alta contra la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

h) Coberturas contables.

Los instrumentos financieros derivados que se designen en la fecha de la apertura como instrumentos de cobertura, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado 5.1 de la norma de reconocimiento y valoración 10.^a, «Coberturas contables». La diferencia que pudiera existir entre dicho valor y el valor contable por el que figuren en el balance de cierre del último ejercicio anterior a la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública Foral se imputará a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

Los activos o pasivos financieros que se hayan designado partidas cubiertas se valorarán en el balance de apertura según los criterios señalados en el punto f) anterior, según la categoría en la que se clasifiquen.

i) Provisiones por obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al inmovilizado material, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, se calcularán y contabilizarán por el valor actual que tengan a la fecha del balance de apertura contra la cuenta representativa del bien.

Tercera.—Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio en el que se aplique el Plan General de Contabilidad Pública Foral

Las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el Plan General de Contabilidad Pública Foral se deberán elaborar con los siguientes criterios:

1. No se reflejarán en el balance, en la cuenta del resultado económico patrimonial ni en el resto de estados que incluyan información comparativa, las cifras relativas al ejercicio o ejercicios anteriores.

Sin perjuicio de lo anterior, en la memoria de dichas cuentas anuales se reflejarán el balance y la cuenta del resultado económico patrimonial incluidos en las cuentas anuales del ejercicio anterior.

2. Asimismo, en la memoria de estas primeras cuentas anuales, se creará un apartado con la denominación de «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

Cuarta.—Desarrollos normativos anteriores a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública Foral

Las adaptaciones del Plan General de Contabilidad Pública anterior y otras disposiciones de desarrollo contable aplicables a las entidades del sector público administrativo foral en vigor a la fecha de publicación de este decreto, seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo establecido en el mismo hasta que, en su caso, se aprueben las nuevas adaptaciones o disposiciones de desarrollo.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA

Única.—Derogación normativa

Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto al presente decreto.

Queda derogada expresamente el Decreto Foral 129/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

AZKEN XEDAPENA

Bakarra.—Indarrean jartzea

Foru dekretu hau 2012ko urtarrilaren 1ean jarriko da indarrean.

Bilbon, 2011ko abenduaren 27an.

Ogasun eta Finantzen foru diputatua,
JOSÉ MARÍA IRUARRIZAGA ARTARAZ

Ahaldun Nagusia,
JOSÉ LUIS BILBAO EGUREN

ERANSKINAK

KONTABILITATE PUBLIKOAREN FORU PLAN OROKORRA

SARRERA

Bizkaiko Lurralde Historikoaren Kontabilitate Publikoko Plan Orokorra (aurrerantzean 1992ko KPPO) Diputatuen Kontseiluaren 129 Foru Dekretuaren bitartez onartu zen 1992ko abenduaren 29an, eta foru administrazio publikoen arloan eta enpresa-kontabilitatearen arloan kontabilitateko egoera-orriak normaltzea eta bateratzea xede zuen lehendabiziko foru araua izan zen. 1992ko KPPOk enpresarako kontabilitateko plan orokorra, 1990eko abenduaren 20ko 1643/1990 Errege Dekretuak onartutakoa, hartu zuen erreferentziazat, eta foru administrazioaren ezaugarrietara egokitu zen.

Enpresa arloan, kontabilitatea normaltzeko prozesuan azken urteetako nobedaderik nagusia Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2002ko uztailaren 19ko 1606/2002 Araudiaren onespina da. Araudi hori Nazioarteko Kontabilitate Arauen Kontseiluak (IASB) ematen dituen Nazioarteko Kontabilitate Arauak (aurrerantzean NKA) erabiltzeari buruzkoa da. Aipatutako araudia aplikatuta, edozer estatu kideren merkatu erregulatuan kotizatze-ko onartu diren balioak dituzten elkarteek aipatutako NKAk aplikatu behar dituzte kontu kontsolidatueta 2005eko urtarrilaren 1az geroztik. Gainerako elkarteek urteko kontuak edo kontsolidatuak NKA horien arabera osatzea baimen edo eska diezaiekete estatu kideek.

Nazioarteko bateratzea lortzeko Europar Batasuneko araudian oinarritutako kontabilitate gaien inguruko merkataritza-legeriaren erreformarako eta egokitzapenerako uztailaren 4ko 16/2007 Legeak Merkataritzako Kodea, Sozietate Anonimoen Legearen Testu Bategina eta Erantzukizun Mugatuko Sozietateen Legea aldatu zituen nazioarteko bateratze prozesuan aurrera egiteko, eta Gobernuari baimena eman zion azken lehen xedapenean enpresen Kontabilitateko Plan Orokorra onartzeko.

Kontabilitateko oinarritzko arauaren erreformaren ondorioz, beste kontabilitateko plan orokor bat onartu behar izan da, oinarritzko eta funtsezko garapen gisa. Hain zuzen ere, Enpresetarako Kontabilitateko Plan Orokorra (aurrerantzean KPO), 2007ko azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretuak onartutakoa, eta Enpresa Txiki eta Ertainetarako Kontabilitateko Plan Orokorra, 2007ko azaroaren 16ko 1515/2007 Errege Dekretuak onartutakoa. Biak 2008ko urtarrilaren 1az geroztik daude indarrean.

Kontularien Nazioarteko Federazioak (IFAC) sektore publikoko kontabilitatean aplikatzeko nazioarteko arauak (SPKANA) egin ditu, sektore publikoko nazioarteko kontabilitateko arauen batzordearen (hasieran Sektore Publikoko Batzorde) bitartez; horixe izan da, bada, sektore publikoko kontabilitatearen erreforman azken urteetan gertatu den nobedaderik garrantzitsuenetako bat. SPKANAEK NKAk dituzte oinarri, eta hainbat herrialdetako administrazio publikoek informazio finantzarioa osatzeko erreferentzia-esparrua zehaztea dute helburu. SPKANAK enpresa publikoak ez diren sektore publikoko erakundeetan erabiltzeko kalitate handiko informazio finantzarioaren arau orokorrak dira.

SPKANAEi dagokien, Europar Batasunak estatu kideak beroiek erabiltzera behartzen dituen araurik ez badu ere, enpresaren alorrean Europako Batzordeko araudiak onartutako NKAekin kasu zehatzetan gertatzen den bezala, IFACek beroiek ezartzea gomendatzen du informazio osatua eta hainbat herrialdetako sektore publikoko erakundeetan artean konpara daitekeena lortzeko.

DISPOSICIÓN FINAL

Única.—Entrada en vigor

El presente decreto foral entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2012.

Bilbao, a 27 de diciembre de 2011.

El diputado foral de Hacienda y Finanzas,
JOSÉ MARÍA IRUARRIZAGA ARTARAZ

El Diputado General,
JOSÉ LUIS BILBAO EGUREN

ANEXOS

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA FORAL

INTRODUCCIÓN

El Plan General de Contabilidad Pública del Territorio Histórico de Bizkaia, se aprobó mediante Decreto Foral 129/1992 de 29 de diciembre de 1992, (en adelante, PGCP '92), supuso la primera normativa foral dirigida a normalizar y armonizar los estados contables en el ámbito de las administraciones públicas forales y con la contabilidad empresarial. El PGCP '92 tomó como referencia el Plan General de Contabilidad para la empresa aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, con las adaptaciones propias a las características de la administración foral.

En el ámbito empresarial, en los últimos años la principal novedad en el proceso normalizador se produce con la aprobación del Reglamento 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NIC-NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Por aplicación del citado Reglamento, desde el 1 de enero de 2005 las sociedades cuyos valores hayan sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier estado miembro, deben aplicar las citadas NIC-NIIF en las cuentas consolidadas. Por lo que afecta al resto de sociedades, los Estados miembros pueden permitir o requerir a dichas sociedades que elaboren sus cuentas anuales o consolidadas de conformidad con las NIC-NIIF.

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, modificó el Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada para avanzar en este proceso de convergencia internacional, autorizando al Gobierno en su disposición final primera a aprobar el Plan General de Contabilidad para las empresas.

Esta reforma de la legislación básica contable, implicó la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad, como desarrollo básico y fundamental. El Plan General de Contabilidad para las empresas (en adelante PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad para las pequeñas y medianas empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de Noviembre, ambos en vigor desde el 1 de enero de 2008.

Paralelamente, por lo que afecta a la reforma contable en el sector público, una de las novedades más importantes de los últimos años ha sido la aparición de las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP) elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), a través del IPSASB «Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público» (inicialmente Comité del Sector Público). Las NIC-SP están basadas en las NIC-NIIF, con el objetivo de establecer un marco de referencia para la elaboración de la información financiera por las administraciones públicas de los diferentes países. Las NIC-SP son normas generales de información financiera de alta calidad para su aplicación a entidades del sector público diferentes de las empresas públicas.

En relación con las NIC-SP, es preciso destacar que no existe una norma de la Unión Europea que obligue a los estados miembros a su aplicación, como sí ocurre en el ámbito empresarial con las NIC-NIIF aprobadas por el Reglamento de la Comisión Europea; no obstante, la IFAC recomienda su adopción con el fin de lograr una información consistente y comparable entre las entidades del sector público de los distintos países.

Kontabilitate publikoaren erreformak, 80ko hamarkadaren hasieran hasi zenak, eta ondorengo guztiek kontabilitatea normalizatzeko helburua lortu nahi izan dute. Prozesu horrek hainbat ildo jarraitu ditu: lehenik eta behin, administrazio publikoek aplikatzen dituzten kontabilitate-irizpideak normalizatu nahi izan da; bigarrenik, enpresei aplikatu beharreko kontabilitateko printzipioekin normalizatu nahi izan da, ahal izan den neurrian, eta hirugarrenik, nazioarteko kontabilitateko erabakiak, zehazki IFACak emandako SPKANAak, hartu dira erreferentziazat.

Idazteko 2010eko apirilaren 13ko EHA/1037/2010 Aginduaren bitartez onartutako Kontabilitate Publikoko Plan Orokorra hartu da erreferentzia-esparrutzat. Plan hori administrazio publiko guztiei aplikatzeko esparru-plan bat sortzeko osatu zen.

Kontabilitateko Plan Orokorra bi helburu ditu:

Batetik, SPKANAak ez dira nahitaezkoak, Kontabilitate Publikoko Plan Orokorra IFACak emandako SPKANAetara egokitu da kontabilitatea normalizatzeko beharrezkoak diren alderdietan. SPKANAetara egokitzearekin batera, kontabilitateko informazioaren kalitatea hobetzen da, kudeaketarekin eta kanpoko erabiltzaileekin lotutako erabakiak hartzeko informazioa barne. Gainera, kontuak behar bezala ematea ahalbidetzen du. Informazioaren alderagarritasuna hobetzea ere lortzen da, herrialdetan antzekoak diren eragiketarako kontabilitate-irizpide normalizatuak aplikatuta, eta beraz, kontabilitateko informazioaren gardentasuna areagotzen da.

Bestetik, KPORekin kontabilitatea normalizatzea lortze aldera, 1992ko KPPOren jarraitutako ildo beretik, 1514/2007 Errege Dekretuak onartutako KPO hartu da eredutzat, zuzentzen zaion sektore publikoko erakunde berezko berezitasunekin.

Azkenik, Kontabilitate Publikoko Plan Orokorren edukia interpretatzeari dagokionez, SPKANAen aplikazio zuzenik ez dagoela adierazi behar da; horrek ez du esan nahi, ordea, kontabilitate publikoari buruzko arau-xedapenen erreferente bihurtuko ez direnik hemendik aurrera.

Hona hemen Kontabilitate Publikoko Plan Orokorren egitura eta zatiak:

- Lehen zatia: Kontabilitate publikoaren kontzeptu-esparrua.
- Bigarren zatia: Aintzatespen- eta balioespen-arauak.
- Hirugarren zatia: Urteko kontuak.
- Laugarren zatia: Kontu-aula.
- Bosgarren zatia: Kontabilitate-definizioak eta -harremanak.

Lehen Zatia

Kontabilitate publikoaren kontzeptu-esparrua nobedade garrantzitsua da, eta ondare-elementuak erregistratzeko eta balioesteko informazio-baldintzak, printzipioak eta kontabilitate-irizpideak jasotzen ditu. Irudi fidela lortzea da helburua. Kontzeptu-esparru honek 1992ko KPPOren lehenengo zatia ordeztu eta handitzen du, eta sei atal ditu: 1.- Urteko kontuen irudi fidela; 2.- Urteko kontuetan sartzeko informazioaren betebeharrak; 3.- Kontabilitate-printzipioak; 4.- Urteko kontuetako elementuak; 5.- Urteko kontuetako elementuak kontabilitatean erregistratzeko eta aintzatesteko irizpideak; 6.- Balioespen-irizpideak.

Idazteko «Egoera-orri finantzarioen aurkezpena» 1. SPKANA, IASBren kontzeptu-esparrua, sektore publikoaren ezaugarri bereziak aintzat hartzen dituena, eta KPPOren lehen zatian jasotako kontabilitatearen kontzeptu-esparrua hartu dira erreferentzia-esparrutzat.

Urteko kontuen helburua ondarearen, egoera finantzarioaren, ondarearen emaitza ekonomikoaren eta kontabilitate-erakundearen aurrekontuaren gauzatzearen irudi fidela erakustea da, 1992ko KPPOn bezalaxe. Horretarako, beste hiru dokumentu sartu dira urteko kontuetan: ondare garbiaren aldaketen egoera-orria, diru-fluxuen egoera-orria eta aurrekontuaren likidazioaren egoera-orria.

Nobedade gisa, urteko kontuek erakutsi behar duten irudi fidele lortze aldera, eragiketak kontabilizatzeari, errealitate ekonomikoari erreparatuko zaio, ez forma juridikoari soilik. Arau horren adi-

La reforma de la contabilidad pública que se inició a principios de los años 80 y todas las reformas posteriores de la misma han pretendido alcanzar el objetivo de normalización contable. Este proceso ha seguido distintas líneas: en primer lugar, se ha buscado la normalización de los criterios contables aplicados por las distintas administraciones públicas; en segundo lugar, se ha pretendido, en la medida de lo posible, la normalización con los principios contables aplicables a las empresas y, por último, se ha tomado como referente los pronunciamientos contables internacionales, en particular, las NIC-SP emitidas por la IFAC.

En su redacción se ha tomado como marco de referencia El Plan General de Contabilidad Pública aprobado mediante Orden de EHA/1037/2010 de 13 de abril. Dicho plan se elaboró con el objetivo de crear un plan marco aplicable a todas las administraciones públicas

Este Plan General de Contabilidad tiene como objetivos:

En primer lugar, las NIC-SP no tienen carácter obligatorio, se ha adaptado el Plan General de Contabilidad Pública a las NIC-SP emitidas por la IFAC, en aquellos aspectos que se han considerado necesarios para avanzar en el proceso de normalización contable. Con la adaptación a las NIC-SP se mejora la calidad de la información contable, incluyendo información para apoyar la toma de decisiones de gestión y de los usuarios externos y facilitar una adecuada rendición de cuentas. También se logra una mejora en la comparabilidad de la información, aplicando unos criterios contables normalizados para operaciones que son similares en los diferentes países, incrementando, por tanto, la transparencia de la información contable.

Por otro lado, para conseguir la normalización contable con el PGC, en la misma línea que la seguida con el PGCP '92, se ha tomado como modelo el PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007, con las especialidades propias de las entidades del sector público al que va dirigido.

Por último en relación con la interpretación del contenido de este Plan General de Contabilidad Pública, hay que señalar que no existe una aplicación directa de las NIC-SP, y ello sin perjuicio de que se configuren como un referente de toda futura disposición normativa que se incorpore a la contabilidad pública.

El Plan General de Contabilidad Pública presenta la siguiente estructura y se divide en las siguientes partes:

- Primera parte: Marco conceptual de la contabilidad pública.
- Segunda parte: Normas de reconocimiento y valoración.
- Tercera parte: Cuentas anuales.
- Cuarta parte: Cuadro de cuentas.
- Quinta parte: Definiciones y relaciones contables.

Primera parte

El marco conceptual de la contabilidad pública constituye una novedad importante y recoge los requisitos de la información, los principios y los criterios contables para el registro y valoración de los elementos patrimoniales, con el fin de lograr el objetivo de la imagen fiel. Este marco conceptual sustituye y amplía la primera parte del PGCP '92, y contiene seis apartados: 1.º Imagen fiel de las cuentas anuales; 2.º Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales; 3.º Principios contables; 4.º Elementos de las cuentas anuales; 5.º Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales; 6.º Criterios de valoración.

En su redacción se ha tomado como marco de referencia la NIC-SP número 1: «Presentación de estados financieros»; el marco conceptual del IASB, con las características específicas del sector público y el marco conceptual de la contabilidad recogido en la primera parte del PGC.

El objetivo de las cuentas anuales, sigue siendo, como en el PGCP '92, mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, añadiéndose el estado de la ejecución del presupuesto de la entidad contable. Se introducen para ello tres documentos nuevos en las cuentas anuales: el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y el estado de la liquidación del presupuesto.

Como novedad, se señala que al efecto de conseguir la imagen fiel a la que deben conducir las cuentas anuales, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad econó-

bide da errentamendu finantzarioaren kontabilizazioa, zeinetan transakzio baten forma juridikoak benetako funts ekonomikoaz bestelako itxura izan baitezakeen; hartara, forma juridikotik eratorritako ezaugarriak soilik jarraituz gero, ez litzateke islatuko egoera finantzarioaren irudi fidela erakundearen urteko kontuetan eta ondarearen emaitza ekonomikoan.

Urteko kontuetako informazioaren betebeharrak: argitasuna, garrantzia, fidagarritasuna eta alderagarritasuna. Informazio-betekizun gehienak jasota zeuden jada 1992ko KPPOn, eta guztiak Kontabilitate Publikoko Plan Orokor berriko kontzeptu-esparruan sartu dira; hortaz, nahitaezkoak dira.

Urteko kontuen informazio-betekizunen artean fidagarritasuna, 1. SPKANAn jasotakoa, nabarmendu behar da. Informazioa fidagarria da akats materialik eta zehartasunik ez duenean eta irudikatu nahi duenaren irudi fideltzat jo daitekeenean. Betekizun hori betetzeak informazioa osoa eta objektiboa izatea, eragiketen funts ekonomikoa forma juridikoari gailentzea eta ziurgabetasun-egoeretan estimazioak eta balioespenak egiterakoan zuhurra izatea dakar.

Kontabilitate-printzipioak taldeka aurkezten dira; bereizten dira batetik, ondare eta ekonomia izatera dutenak (gestio jarraitua, sortzapena, uniformetasuna, zuhurtzia, konpentsaziorik eza eta garrantzi erlatiboa), eta bestetik, aurrekontu izatera dutenak (aurrekontu-egoztea, eta jaregitea). Eskuratze-prezioei, sarreraren eta gastuen korrelazioari, erregistroari eta kontabilitateko erakundeari buruzko kontabilitate-irizpideek, 1992ko KPPOn jasotzen zirenek, kontabilitateko printzipio izateari uzten diote Kontabilitate Publikoko Plan Orokor berri honetan, kontzeptu-esparruaren beste zati batzuetan jasotzen badira ere. Hala, sarreraren eta gastuen korrelazioa eta erregistroa 5. atalera (urteko kontuetako elementuak erregistratzeko edo aintzatesteko irizpideak) pasako dira, kontabilitateko erakundearen irizpidea 1. atalera (irudi fidela) pasako da, eta eskuratze-prezioari buruzko irizpidea 6. atalean jasotzen da, balioespen-irizpide gisa, atal honetan aipatzen direnez gain.

Zuhurtziaren printzipioa, 1. SPKANAn informazio finantzarioaren ezaugarrien artean ageri bada ere, kontabilitate-printzipioen barnean dago sartuta, KPOrekin homogeneousotasuna lortzeko helburuarekin.

Sortzapenaren printzipioa modu orokorragoan agertzen da; hala, sarrera eta gastuak adierazteko ez ezik, aktiboak, pasiboak eta ondare garbia adierazteko ere erabiltzen da. Printzipio honek, beraz, erakundearen eragiketa guztiak hartzen ditu barne.

Nobedade gisa, kontabilitate-printzipioen hierarkia desagertzen da, beraz, gatazkaren bat sortuz gero, lehentasuna emango zaio urteko kontuek erakundearen ondarearen, egoera finantzarioaren eta emaitzen irudi fidela emateko egokiena denari.

Beste nobedade bat urteko kontuetako elementuak (aktiboak, pasiboak, ondare garbia, sarrerak eta gastuak, aurrekontuko sarrerak eta gastuak eta kobrantzak eta ordainketak) kontzeptu-esparruko 4. atalean definitzea da.

Aktiboei dagokienez, euren gainerako kontrol ekonomikoa edukitzeaz gain, erakundeak etorkizunean etekin ekonomikoak ateratzeko aukera, edo zerbitzu-potentziala izatekoa, izan behar du. Beraz, «etorkizuneko etekin ekonomikoak» daramatzaten diru sarrera garbien fluxuak sortzeko erabiltzen diren aktiboen eta zerbitzu-potentziala daramaten ondasun eta zerbitzuak sortzeko erabiltzen diren aktiboen artean banaketa egiten da. Aktiboak definitzearen ondorioetako bat aurreko araudian aktibo faltsu izenez ezagutzen zirenak, ekitaldi batean baino gehiagotan banatzeko gastuak, desagertzea da. Horiek ez dituzte aktiboen betekizunak betetzen Kontabilitate Publikoko Plan Orokorrean.

Pasiboak lehengo gertakariak eragindako ondorioetatik sortutako uneko obligazioak dira, eta horiek desagertzearekin baliteke etekin ekonomikoak dakartzaten baliabideak eta zerbitzu-potentzialak gutxitzea. Pasiboen artean sartzen dira hornidurak.

mica y no sólo a su forma jurídica. Constituye un ejemplo de esta regla la contabilización del arrendamiento financiero, en el que la forma jurídica de una transacción puede tener una apariencia diferente del auténtico fondo económico, de tal manera, que si se siguieran únicamente las características derivadas de la forma jurídica, no reflejarían las cuentas anuales la imagen fiel de la situación financiera y del resultado económico patrimonial de la entidad.

La información incluida en las cuentas anuales debe cumplir los requisitos de: claridad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad. La mayor parte de estos requisitos de la información figuraban ya enunciados en el PGCP '92, y todos ellos se han incluido en el marco conceptual del nuevo Plan General de Contabilidad Pública pasando, por tanto, a ser obligatorios.

Entre los requisitos de la información de las cuentas anuales cabe destacar el de la fiabilidad, recogido en la NIC-SP 1. La información es fiable cuando esta libre de errores materiales y sesgos y se puede considerar como imagen fiel de lo que pretende representar. El cumplimiento de este requisito implica que la información sea completa y objetiva, que prevalezca el fondo económico de las operaciones sobre su forma jurídica y que se deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre.

Los principios contables se presentan agrupados, distinguiendo por un lado los de carácter económico patrimonial (gestión continuada, devengo, uniformidad, prudencia, no compensación, e importancia relativa) y por otro lado, los de carácter presupuestario (imputación presupuestaria, y desafectación). Los antiguos principios contables de precio de adquisición, de correlación de ingresos y gastos, de registro y de entidad contable, que figuraban en el PGCP '92, pierden su carácter de principios contables en este nuevo Plan General de Contabilidad Pública, si bien aparecen incluidos en otras partes del marco conceptual. Así, la correlación de ingresos y gastos y de registro pasan al apartado 5.º de criterios de registro o reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales, el principio de entidad contable pasa al apartado 1.º de imagen fiel, y el principio del precio de adquisición se incluye en el apartado 6.º, como un criterio de valoración más de los que figuran relacionados en este apartado.

Por lo que afecta al principio de prudencia, aunque en la NIC-SP 1 figura entre las características cualitativas de la información financiera, se ha incluido entre los principios contables, con el fin de lograr una homogeneidad con el PGC.

El principio de devengo se enuncia de forma más general, refiriéndose no sólo a los ingresos y gastos, sino también a los activos, pasivos y patrimonio neto, abarcando, por tanto este principio, a todas las operaciones de la entidad.

Una novedad a señalar es la desaparición de la jerarquía de los principios contables, debiendo prevalecer, en casos de conflicto, el principio que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado económico patrimonial de la entidad.

La definición de los elementos de las cuentas anuales (activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos, ingresos y gastos presupuestarios y cobros y pagos), en el apartado 4.ª del marco conceptual, constituye otra novedad a resaltar.

Por lo que afecta a los activos, además de tener el control económico de los mismos, tiene que ser probable que la entidad obtenga en un futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. Se distingue, por tanto, entre los activos empleados para generar flujos netos de entrada de efectivo portadores de «rendimientos económicos futuros» y activos empleados para suministrar bienes y servicios portadores de un potencial de servicio, que se trata de activos que generan flujos económicos sociales que benefician a la colectividad. Una de las consecuencias de la definición de los activos, es la desaparición de los conocidos en la anterior regulación como «activos ficticios», como los gastos a distribuir en varios ejercicios, que no reúnen los requisitos de activo en el Plan General de Contabilidad Pública.

Los pasivos se definen como obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio. Entre los pasi-

Konponketa handietarako egungo hornidurak ez du barne hartzen pasiboaren definizioa; hori dela eta, ordezkapen gisa kontabilizatzen da Kontabilitate Publikoko Plan Orokorrean. Nobedade gisa nabarmendu behar da pasiboak «uneko obligazio»tzat hartzetik dato-rra bere balioa eguneratzeko behar orokorra

Sarreraren eta gastuen definizioei dagokienez, hainbat sarrera eta gastu zuzenean ondare garbian kontabilizatzen dira, ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egotzeko aukerari kalterik egin gabe. Hori nobedade garrantzitsu bat da. Kontabilitate Publikoko Plan Orokorra ez du sarreraren kontzeptua ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuaren osagarri positiboarekin identifikatzen, 1992ko KPPOn gertatzen zen bezala. Hori gertatzen da zenbait aktibo arrazoizko balioan balioestean; izan ere, balantzean dauden bitartean eta narriatzen ez diren bitartean, arrazoizko balioagatik gehikuntza ondare garbiaren kontu zehatz batera edo jasotako diru-laguntzenera egotzen da, eta oro har, sarrera gisa kontabilizatzen dira ondare garbiaren partida zehatz batean, ondoren, ondarearen emaitza ekonomikora egotzita, helburuaren arabera. Ondare garbira egotzitako sarreraren eta gastuen kategoria berri horren ondorio bat beste eragiketa batzuez gain ondare garbian zuzenean aintzatatutako sarrerak eta gastuak urteko kontuen beste egoera-orri batean, hain zuzen ere ondare garbiaren aldaketan egoera-orrian, jasotzeko beharra da.

Kontzeptu-esparruko 5. atalean (urteko kontuetako elementuak erregistratzeko edo aintzatesteko irizpideak) kontu horietan aintzatesteko elementuek bete behar dituzten baldintzak jasotzen dira. Hala, aurreko 4. ataleko definizioak betetzeaz gain, aktiboak balantzean onartzeko bete behar diren baldintzak hurrengoak dira: etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala lortzeko aukera egotea eta balioespena fidagarria izatea. Pasiboak, aldiz, onartuko dira epemuga igarotzean eta obligazioa kitatze aldera, etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala dakartzaten baliabideak eman edo uzteko aukera dagoela ikusten denean, baldin eta beren balioa fidagarritasun osoz zehaztu badaiteke. Sarrerei eta gastuei dagokienez, euren balioespenaren edo estimazioaren fidagarritasuna ezinbesteko baldintza da ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuan edo ondare garbiaren aldaketan egoera-orrian onartzeko. Aurrekontua egiterakoan isla izan dezaketen aktiboei eta pasiboei, sarrerei eta gastuei helduta, aurrekontuen sarrerak eta gastuak onartzeko ekintzak zehazten direnean egingo da onarpena, kasu bakoitzean jarritako prozeduraren arabera.

Kontzeptu-esparruko 6. atalean jasotako balioespen-irizpideak Kontabilitate Publikoko Plan Orokorrearen bigarren zatiko aintzatespen- eta balioespen-araueetan garatzen dira ondoren, eta nobedade nagusia zenbait aktibo eta pasibo balioesteko erabiltzen den arrazoizko balioa sartzea da. Ibilgetu materialaren eta beste aktibo batzuen geroko balioespenean errealizazio-eredua erabil daiteke, «Ondasunak, fabrika eta ekipamendua» 17. SPKANAn (39. orr) zehaztutakoarekin bat. Kontabilitate publikoan, balioespen-irizpide hori hartzea ez dago zerga-araudiaren edo egin ez diren sarreren baliozko banaketa saihestearen mende, enpresa-arloan gertatzen den bezala. Edozer modutara ere, arrazoizko balioak merkatuko balio fidagarri bati lotuta egon behar du.

Aktibo baten hondar-balioari dagokionez, aktiboaren bizitza erabilgarriaren eta bizitza ekonomikoaren arteko diferentzia nabarmen izan da. Lehenak, erakundeak aktibo hori erabiltzen duen aldiaren oinarrituz, aktiboaren kontzeptu subjektiboari egiten dio erreferentzia; bizitza ekonomikoa, berriz, kontzeptu objektiboa da, eta erabiltzaile batek edo gehiagok aktibo hori erabiliko dutela espero den denbora tartearekin erlazioan behar da.

1992ko KPPOn definituta ez zegoen beste kontzeptu bat aktiboaren balio bihurtzeko garbia da. Zenbateko hori merkatuan inorenagatzearen bidez lor daiteke, modu natural edo ez behartuan, eta hori egiteko beharrezko kostuak ken daitezke, bai eta ekoizpena, eraikuntza edo fabrikazioa amaitzeko beharrezko gastuak ere, baldin eta abian dauden produktuak badira.

vos se incluyen las provisiones. La actual provisión para grandes reparaciones no reúne la definición de pasivo, por lo que en el Plan General de Contabilidad Pública se contabiliza como una sustitución. Hay que resaltar como novedad, que de la propia definición de los pasivos como «obligaciones actuales», se deriva la necesidad, con carácter general, de actualizar su valor.

En relación con las definiciones de ingresos y gastos, constituye una novedad importante la previsión de que determinados ingresos y gastos se contabilicen directamente en el patrimonio neto, sin perjuicio, en su caso, de su posterior imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial. En el nuevo Plan General de Contabilidad Pública no se identifica el concepto de ingreso con el componente positivo de la cuenta del resultado económico patrimonial, como sucedía en el PGCP '92. Tal es el caso, por ejemplo, de la valoración por el valor razonable de determinados activos, ya que mientras permanecen en balance y no se deterioran, el incremento por su valor razonable se imputa en una cuenta específica de patrimonio neto, o el de las subvenciones recibidas, que se contabilizan, con carácter general, como ingresos en una partida específica de patrimonio neto, imputándose con posterioridad al resultado económico patrimonial de acuerdo con su finalidad. Una consecuencia de esta nueva categoría de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto, es la necesidad de recoger en un nuevo estado de las cuentas anuales: «estado de cambios en el patrimonio neto», además de otras operaciones, los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.

En el apartado 5.º del marco conceptual «Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales», se recogen las condiciones que deben cumplir para su reconocimiento en dichas cuentas. Así, las condiciones que deben darse para que los activos se reconozcan en balance son, además de cumplir las definiciones del apartado 4.º anterior, que sea probable la obtención de rendimientos económicos o un potencial de servicio y que la valoración sea fiable. Por su parte, los pasivos se reconocerán cuando se considere probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, se entreguen o cedan recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio, y que su valor se pueda determinar con fiabilidad. Respecto a los ingresos y gastos, la fiabilidad en la valoración o estimación de los mismos es un requisito necesario para reconocerlos en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto. Por lo que afecta a los activos y pasivos, gastos e ingresos que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto, el reconocimiento se podrá realizar cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los actos de reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios.

Los criterios de valoración recogidos en el apartado 6.º del marco conceptual, son desarrollados posteriormente en las normas de reconocimiento y valoración de la segunda parte del Plan General de Contabilidad Pública, y la principal novedad es la incorporación del valor razonable, que se utiliza para la valoración de determinados activos y pasivos. En la valoración posterior del inmovilizado material y otros activos, se puede optar por utilizar el modelo de la revalorización, en sintonía con lo establecido en la NIC-SP 17, «Propiedades, Planta y Equipo» (p.39). En la contabilidad pública, la adopción de este criterio de valoración no está condicionada, como sucede en el ámbito empresarial, por la regulación tributaria, o por evitar el posible reparto de ingresos no realizados. En cualquier caso, el valor razonable tiene que estar referido a un valor de mercado fiable.

En relación con el valor residual de un activo, se destaca la diferencia entre vida útil y vida económica de un activo, ya que la primera hace mención a un concepto subjetivo del activo, en cuanto al período de utilización del mismo por la entidad, mientras que la vida económica es un concepto objetivo, relacionándolo con el período durante el cual el activo se espera que sea utilizable por uno o más usuarios.

Otro concepto que no se definía en el PGCP '92 es el valor realizable neto de un activo, que se define como el importe que se puede obtener por su enajenación en el mercado de manera natural o no forzada, deduciendo los costes necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

Erabilera-balioa ere aipatu behar da. Esanahi diferentea du etorkizuneko etekin ekonomikoak barne hartzen dituzten aktiboentzat eta zerbitzu-potentziala barne hartzen dutenentzat. Lehenak honako hauek dira: diru-fluxuen balio eguneratua, erakundearen ohiko jardueran erabiltzearen bidez _edo inorenganatztearen bidez_ espero dena, arriskurik gabeko merkatuaren interes-tasa batera eguneratuta. Zerbitzu-potentziala barne hartzen duten aktiboen erabilera-balioa, berriz, zerbitzu-potentzialari eutsita aktiboaren balio eguneratua da. Honela zehaztuko da balioa: aktiboaren birjarpen-kostuari metatutako amortizazioa, kostu hori oinarri hartuta kalkulaturakoa, kenduko zaio; hartara, aktiboaren erabilera islatuko da.

Beste nobedade bat aktibo batetik berreskura daitekeen zenbatekoaren definizioa da. Hori kalkulatzeko, bere arrazoizko balioari salmenta gastua eta bere erabilera-balioa kendu behar zaizkio. Errekupera daitekeen zenbateko hau ibilgetu materialaren, ukiezinaren eta ondasun higiezinak inbertsioen narriadura kalkulatzeko erabiltzen da.

balioesteko erabiltzen da, eta aktibo edo pasibo finantzario horien oraingo balioa da, eurak eguneratzeko interes-tasa efektiboa erabiltza. Kostu amortizatua kalkulatzeko, printzipaletik dagoeneko itzultako zatia kentzen zaio aktibo edo pasibo finantzario baten hasierako balioespenean ezarritako zenbatekoari, eta hasierako zenbatekoaren eta mugaeguneko errenbolsatutako balioaren arteko diferentziatik ondasun ekonomikoaren emaitzaren kontura (interes-tasa efektiboaren metodoaren bitartez) egotzitako zatia gehitu edo kentzen zaio, egoki denaren arabera, eta, aktibo finantzarioak direnean, narriaduragatik kontabilizatzeko balio-gutxitze oro kentzen zaio. Interes-tasa efektiboa aktibo edo pasibo finantzario baten kontabilitate-balioa eta horren bizitzan zehar espero diren diru-fluxu estimatuen balioa berdintzen dituen eguneratze-tasa da. Zorrak balioesteko irizpidea aldatzearen ondorioz, ekitaldi batean baino gehiagotan banatzeko gastuak desagertzen dira; izan ere, kostu amortizatuaren arabera balioespen berriarekin, etekin implizituak zorraren balio handiago gisa sortzeri eta aintzatestera pasatzen dira, horren bizitzan zehar, interes tasa efektiboa erabiltza.

Bigarren zatia

Aintzatespen- eta balioespen-arauak, kontabilitate-printzipioak eta kontzeptu-esparruaren lehen zatian jasotako gainerako xedapenak garatzen dituztenak, hartzen ditu barne. Arau hauek 1992ko KPPOko balioespen-arauen bostgarren zatian jasotakoak baino zabalagoak dira, eta hainbat ondare-elementuri aplikatu beharreko irizpideak hartzen dituzte barne.

Nobedade gisa, ibilgetu materialean aktiboa desagitetik eta hori berriro kokatzetik eratorritako obligazioen uneko balioa sartzen da erosketa-prezioan, hornidura aintzatesten den neurrian.

Gastu finantzarioak aktibatzea onartzen da, 1992ko KPPOn bezalaxe, baina hori egin ahal izateko baldintza eta betebeharrak gehiago eskatzen dira.

Ekoizpen-kostuaren kontabilitate-trataera 1992ko KPPOn jasotakoa da. Hala ere, zeharkako kostuak banatzeko prozesua zertxobait gehiago zehaztu da.

Aurrez aipatu bezala, arrazoizko balioa ibilgetu materialaren geroko balioespenean nobedadea da. Berau 17. SPKANAn jasotakoarekin bat dator, merkatuaren baldintzek prezioen funtsezko igotzea ekartzen dutenean, eta beraz, kontabilitate-balioa benetako balioarekin alderatuta garrantzi gutxikoa denean. Gainera, arrazoizko balioa erabiltzeko hainbat kautela ezarri dira. Izan ere, plusbalioen kalkuluan sor daitekeen zehartasuna txikiagotzeko merkatu nahiko esanguratsua eta gardena dagoen kasuetan soilik izango da erabilgarria.

Trukaketei dagokienez, bi kasu bereizten dira, trukaturako aktiboak antzekoak diren funtzionaltasunaren edota bizitzan erabiltzearen ikuspegitik.

Konponketa handietarako horniduren kontabilitate-trataera ere aldatu da, 1992ko KPPOren aldean. Kontabilitate Publikoko Plan

Hay que mencionar también el valor en uso, que se define de forma diferente para los activos que incorporan rendimientos económicos futuros que para los activos portadores de potencial de servicio. Para los primeros, se define como el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad y, en su caso enajenación, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo. Para los activos portadores de potencial de servicio, el valor en uso se define como el valor actual del activo manteniendo su potencial de servicio, estableciéndose que su determinación se realizará por el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de ese coste para reflejar el uso ya efectuado del activo.

Otra novedad que hay que señalar es la definición del importe recuperable de un activo es el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. Este importe recuperable se utiliza para calcular el deterioro del inmovilizado material, intangible, e inversiones inmobiliarias.

Por último, se incluye la definición del coste amortizado de un activo o pasivo financiero, que se utiliza en la valoración de créditos y débitos, que es el valor actual de los mismos utilizando para su actualización el tipo de interés efectivo. El coste amortizado es el importe al que inicialmente fue valorado un activo o pasivo financiero, menos los reembolsos del principal, más o menos, la parte imputada en la cuenta del resultado económico patrimonial, mediante la utilización del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento, menos cualquier reducción de valor por deterioro en el caso de los activos financieros. El tipo de interés efectivo es el tipo que iguala el valor contable del activo o pasivo financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida del mismo. Una de las consecuencias de este cambio en el criterio de valoración de las deudas es la desaparición de los «gastos a distribuir en varios ejercicios», ya que con la nueva valoración al coste amortizado, los rendimientos implícitos pasan a devengarse y reconocerse como mayor valor de la deuda a lo largo de la vida de la misma utilizando el tipo de interés efectivo.

Segunda parte

Comprende las normas de reconocimiento y valoración, que constituyen un desarrollo de los principios contables y demás disposiciones recogidas en la primera parte del marco conceptual. Estas normas son más amplias que las contenidas en la quinta parte «normas de valoración» del PGCP '92 y en ellas se incluyen criterios aplicables a diversos elementos patrimoniales.

Como novedad, en el inmovilizado material se incorpora en el precio de adquisición el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión.

Se permite, al igual que en el PGCP '92, la activación de los gastos financieros, pero se exigen unos mayores requisitos y condiciones para su activación.

En relación con el coste de producción, el tratamiento contable es el que estaba recogido en el PGCP '92, aunque se ha concretado algo más el proceso de distribución de los costes indirectos.

Como se ha comentado con anterioridad, hay que destacar como novedad la admisión en la valoración posterior del inmovilizado material del valor razonable, que está en sintonía con lo recogido en la NIC-SP 17, cuando las circunstancias del mercado impliquen unos incrementos sustanciales en el precio, que hagan que el valor contable sea poco significativo respecto a su valor real. Además, se han establecido unas cautelas respecto a la utilización de dicho valor razonable, ya que solo será aplicable en aquellos casos en los que exista un mercado suficientemente significativo y transparente que minimice el sesgo que pudiera producirse en el cálculo de las plusvalías.

Por lo que afecta a las permutas, se distinguen dos casos en función de si los activos intercambiados son o no similares desde un punto de vista funcional o vida útil.

El tratamiento contable de las provisiones para grandes reparaciones también experimenta un cambio respecto al PGCP '92. En

Orokor berrian, ibilgetu materialaren zenbatekoa zehazterakoan, konponketa handiekin edo ikuskaritza orokorrekin erlazionatutako kostuak kontuan hartuko dira, eta kostu horiek ez baleude zehaztuta erosketan edo eraikuntzan, antzeko konponketa edo ikuskaritza baten merkatuko uneko prezioa erabili ahalko da, ordezkapen gisa kontabilizatuko da, eta konponketa handi batetik eratorritako edozer zenbatekori, ibilgetuaren kontabilitate-balioan egon litekeenari, baja emango zaio. Kostu hauek ez dira elementuaren gainerakoa bezala amortizatuko, konponketa handia edo ikuskaritza nagusia egiten den arteko tartean.

Amortizazioen inguruko nobedade gisa, lurren kostua amortizatu daiteke desegite-, lekualdatze- eta birgaitze-kostuak daudenean, eta lurren zati hori amortizatuko da etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala lortuko diren epealdian, gastu horiek egiteagatik.

Araudiak dio ibilgetu materialaren elementuen bizitza erabilgarria eta amortizazio-metodoa aldizka berrikusi egin behar direla. Horretarako, besteak beste, ondoko metodoak erabil daitezke: amortizazio lineala, kontabilitate-balioaren gaineko tasa konstantea edo produzitutako unitateen batura.

1992ko KPPOren aldean aldatu diren balio-narriaduragatik balioespen-zuzenketak aipatu behar dira. Oro har, berreskura daitekeen zenbatekoaren kontabilitate-balioa gainditzen duen kantitatea izan ohi dira, diferentzia esanguratsua bada. Zenbateko berreskuragarria bere arrazoizko balioari salmenta gastua eta bere erabilera-balioa kenduta lortzen dena da. Azken balio hori modu batera edo bestera zehaztuko da, etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala duten aktiboak diren. Narriadura-seinalerik ba ote dagoen ebaluatzeak ekitaldi bat amaitu ostean erakundeak kontuan izan beharreko baldintzak jasotzen ditu araudiak.

Ibilgetu materialaren kasu zehatzen (azpiegiturak eta ondare historikoa) erregistroan aldaketa garrantzitsua eman da. 1992ko KPPOn, inbertsioa garatzen ari zenean bakarrik erregistratzen ziren aktiboan ondasun horiek, eta erabilera orokorrerako ematen zirenean, ondarearen kontu batean zordunduta baja ematen zitzairen. Kontabilitate Publikoko Plan Orokor berrian, 17. SPKANAn jasotakoarekin bat eginez, kontabilitatean erregistratuko dira «aktibo» izateko beharrezko definizioari erantzuten diotenean eta kontzeptu-esparruko 4. eta 5. ataletan jasotako aintzatespen-irizpideak betetzen dituztenean. Kasu horietan ibilgetu materialen balioespen-arauak ezarriko dira. Ondare historikoaren ondasunei dagokienez, kontuan izanik kultur-, ingurumen-, historia- edo arte-irizpideei jarraiki emandako balioa merkatuko prezioan islatuta agertzeko aukera gutxi daudela, araudian zehazten da, modu fidagarrian ezin denean balioetsi, haien inguruko informazioa memorian jasoko dela. Ondare historikoko ondasunek bizitza erabilgarri mugatua dutenean edo fidagarritasunez estimatu ezin daitekeenean, ez da amortizazio-erregimena aplikatuko.

Ondasun higiezinak inbertsioak nobedadea dira Kontabilitate Publikoko Plan Orokorrean. Inbertsio horiek «Inbertsio-ondasunak» 16. SPKANAn jasotzen dira. Errentamenduaren edo ino-
renganatzearen bidez errenta, plusbalioa edo biak lortzeko erabiltzen diren higiezinak (lursailak edo eraikuntzak) dira. Ez dira erabiltzen, beraz, produkzioarako edo ondasunez edo zerbitzuz hornitzeak, ezta administrazioaren helburuak betetzeko edo eragiketa arruntetan saltzeko ere. Inbertsio horiei ibilgetu materialen baldintzak ezartzen zaizkie eta, SPKANa era horretako inbertsioen balantze bereizia aurkezteko eskatzen duenez, urteko kontuen balantzean, aktibo ez-korrienteetan bereizten dituen partida bat sartu da.

Ibilgetu ukiezinaren erregistroari dagokionez, kontzeptu-esparruko aktiboa aintzatesteko irizpideez gain (etekin ekonomikoak lortzeko edo zerbitzu-potentziala izateko aukera eta balioespen-fidagarritasuna), ibilgetu ukiezina identifikagarria izatea (bereizgarria delako edo eskubide legaletatik edo kontratuzkoetatik sortu delako) eskatzen da.

Nobedade gisa, «Aktibo ukiezinak» 38. KNAn aurreikusten denarekin bat eginez, bizitza erabilgarri mugagabea duten aktibo ukiezinak egoteko aukera aurreikusten da, erakundeari etekin ekono-

el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, en la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones o inspecciones generales, y si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación o inspección general similar, contabilizándose como una sustitución, dando de baja cualquier importe procedente de una gran reparación que pudiera permanecer en el valor contable del inmovilizado. Estos costes se amortizarán de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación o inspección general.

Por lo que afecta a las amortizaciones, señalar como novedad, que se permite la amortización del coste del terreno cuando incluya costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, amortizándose esa porción del terreno a lo largo del período en el que se obtengan los rendimientos económicos o el potencial de servicio por haber incurrido en esos gastos.

En la norma se establece la necesidad de revisar periódicamente la vida útil y el método de amortización de los elementos del inmovilizado material, pudiendo utilizarse, entre otros, el método de amortización lineal, el de tasa constante sobre valor contable o el de suma de unidades producidas.

Hay que hacer mención a las correcciones valorativas por deterioro de valor que implican cambios con respecto al PGCP '92. Se determina, con carácter general, como la cantidad que exceda el valor contable a su importe recuperable, siempre que la diferencia sea significativa. Se entiende por importe recuperable el mayor entre el valor razonable menos sus costes de venta y su valor en uso. La determinación de este último valor, será diferente según se trate de activos portadores de rendimientos económicos o de potencial de servicio. La norma recoge las circunstancias que deberán tenerse en cuenta por la entidad al cierre del ejercicio para evaluar si existe algún indicio de deterioro.

Respecto al registro de los casos particulares del inmovilizado material: infraestructuras y patrimonio histórico, se produce un cambio importante. En el PGCP '92 estos bienes sólo se registraban en el activo cuando se estaba desarrollando la inversión, y se daban de baja con cargo a una cuenta de patrimonio, cuando se entregaban al uso general. En el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, en sintonía con lo recogido en la NIC-SP 17, se van a registrar en contabilidad cuando cumplan la definición de activo y los criterios de reconocimiento recogidos en los apartados 4.º y 5.º del marco conceptual, aplicándose en estos casos las normas de valoración del inmovilizado material. Por lo que afecta a los bienes del patrimonio histórico, teniendo en cuenta que en algunas ocasiones es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, o histórico-artístico quede reflejado en un precio de mercado, se ha regulado en la norma que, cuando no se puedan valorar de forma fiable, se dará información sobre los mismos en la memoria.

Las inversiones inmobiliarias constituyen una novedad en el Plan General de Contabilidad Pública. Estas inversiones están contempladas en la NIC-SP 16, «Propiedades de Inversión». Se trata de inmuebles (terrenos o edificios) que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, a través de su arrendamiento o enajenación, y no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones. A estas inversiones se les aplican los criterios de valoración del inmovilizado material y, dado que la NIC-SP exige la presentación separada en el balance de este tipo de inversiones, se ha incluido en las cuentas anuales, en el balance, una partida específica en el activo no corriente para singularizarlas.

Respecto al registro del inmovilizado intangible, se exige adicionalmente a los criterios de reconocimiento del activo del marco conceptual (probabilidad en la obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio y fiabilidad en la valoración), la necesidad de que el inmovilizado intangible sea identificable (por ser separable o haber surgido de derechos legales o contractuales).

Como novedad, y en sintonía con lo previsto en la norma internacional NIC-NIIF 38, «Activos intangibles», se contempla la posibilidad de que existan activos intangibles con vida útil indefinida,

mikoak edo zerbitzu-potentziala emango dizkiotela espero den denborak mugarik ez duen kasuetan, esaterako: kostu esanguratsurik gabe etengabe berri daitekeen lizentzia bat. Aktibo horiek ez dira amortizatuko. Horrek ez du esan nahi, ordea, narriatu ezin daitezkeenik.

Ikerketa-gastuen kontabilitate-trataerari dagokionez, 38. KNA-ak eskatzen badu ere galera eta irabazien kontuari egozte, enpresei ezartzeko KPOarekin bateratzea lortze aldera, Kontabilitate Publikoko Plan Orokor honek aktibatzea onartzen du baldintza zehatz batzuk betetzen direnean; hain zuzen ere, bizitza erabilgarrian amortizatzea eta beti bost urteko epearen barnean egitea. Hortaz, 1992ko KPPOko trataera bera da. Garapen-gastuei helduta, Kontabilitate Publikoko Plan Orokorrean, arauan jasotako baldintza guztiak betetzen badira, aktibatzea nahitaezkoa izango da, 1992ko KPPOn ez bezala, orduan, hautazkoa baitzen. Gainera, kapitalizatutako garapen-gastuen amortizazioa bizitza erabilgarrian zehar egingo da. Hasiera batean, eta kontraktorik frogatu ezean, aurreikusten da bizitza erabilgarri hori bost urte baino gehiagokoa ez dela.

Aipatu behar da, halaber, errentamendu operatibo gisa erabilitako edo ondasunaren bizitza ekonomikoa baino epe laburragoan erabiltzeko lagatako aktiboen gainean inbertsioen kontabilitate-trataera, ibilgetu ukiezin amaieran kontabilizatzeko baitira. Kontabilitate-trataera hori ez dator bat enpresen KPOarekin, azken hauetan ibilgetu material gisa hartzen baita. Izan ere, ondasunaren bizitza ekonomikoa baino epe laburragoan erabiltzeko hartutako aktiboen ukiezin gisa kontabilizatzeko badira, Kontabilitate Publikoko Plan Orokor honetan zentzuzkotzat jo da ondasun horien gainean egindako inbertsioak ukiezinaren balio handiago gisa kontabilizatzeko. Era honetako eragiketak ohikoagoak dira administrazio publikoan enpresetan baino.

Beste ibilgetu ukiezin batean kontzesio administratiboak, eskualdatze-eskubideak eta bizitza ekonomikoa baino epe laburrakorako erabilera-lagapenak jasotzen dira, baldin eta ibilgetu ukiezin hori ez bada errentamendu finantzario gisa kontabilizatu behar.

Errentamenduen eta antzeko beste eragiketa batzuen arauak errentamendu finantzarioari buruzko nobedade garrantzitsuak ekarri ditu 1992ko KPPOren aldean. Arauak dio errentamendua finantzarioa dela errentamendu-akordio baten baldintzetatik ondorioztatzen denean kontratuaren xede den aktiboaren jabetzari datzekion abantaila eta arrisku guztiak transferitzen direla.

Zerbitzu-potentziala barne hartzen duten aktiboei dagokionez, errentamendu finantzarioarekin lotuta hainbat irizpide berezi ezartzea beharrezkoa da. Ildo horretatik, edozer kasutan uste da aktibo mota horientzat kontratuaren xede den aktiboaren jabetzari datzekion abantaila eta arrisku guztien transferentziarik ez dela gertatzen erakunde publikoak atxikitzen duenean zerbitzu publikoko potentziala; hain zuzen ere, aktiboen dutena kolektibitateari onura egiten dioten fluxu sozioekonomikoak sortzean.

Arauak eragiketa kontabilitatean erregistratzea zehazten du errentariaren eta errentatzailearen ikuspegitik. 1992ko KPPOn errentatzaileak ibilgetu immaterial bat erregistratzen zuen. Kontabilitate Publikoko Plan Orokor berrian, ordea, errentariak aktibo bat erregistratuko du, errentan hartutako ondasunaren arabera, kontraktua pasibo finantzario bat izanik. Errentan hartutako aktiboaren arazoizko balioaren eta errentamenduen tartean errentariarekin hitzartutako ordainketen uneko balioaren arteko balio txikienarekin kontabilizatzeko dira aktibo eta pasiboa Kontabilitate Publikoko Plan Orokorrean. Behar izanez gero, erosketarako aukera sartu behar da, eta kuota kontingenteak (kontratuaren jarritako aldagai baten baitan dagoen zenbatekoa) nahiz aktibatu ezin diren zerbitzu-kostuak eta gastuak kanpo utzi. Errentariak ondasunaren arazoizko balioan —gehi hasieran dituen gastu zuzenak— kobratzeko eskubidea erregistratuko du. Aldi berean, aktiboari baja emango dio bere kon-

en aquellos casos en que no exista un límite previsible al período a lo largo del cual se espera que genere rendimientos económicos o potencial de servicio para la entidad; por ejemplo: una licencia que se puede ir renovando constantemente a un coste que no se considera significativo. Estos activos no se amortizarán, sin perjuicio de su posible deterioro.

En cuanto al tratamiento contable de los gastos de investigación, aunque la NIC-NIIF 38 exige, con carácter general, su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias, con el objeto de lograr la armonización con el PGC aplicable a las empresas, en este Plan General de Contabilidad Pública se permite su activación cuando se cumplan determinadas condiciones estableciéndose su amortización durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años, teniendo, por tanto, el mismo tratamiento que el PGCP '92. Por lo que afecta a los gastos de desarrollo, en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, si se cumplen todas las condiciones recogidas en la norma, la activación será obligatoria, a diferencia del PGCP '92, en el que la activación era opcional. Además, en cuanto a la amortización de los gastos de desarrollo capitalizados se efectuará durante la vida útil de los mismos que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años.

Cabe también mencionar el tratamiento contable de las inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por un período inferior a la vida económica del bien, que se contabilizan en una rubrica del inmovilizado intangible. Este tratamiento contable no coincide con el del PGC de las empresas, en el que se tratan como inmovilizado material, ya que si los activos recibidos en uso por un período inferior a la vida económica del bien se contabilizan en este nuevo Plan General de Contabilidad Pública como intangible, se ha considerado coherente que las inversiones realizadas sobre dichos bienes se contabilicen como mayor valor del intangible, siendo estas operaciones más frecuentes en las administraciones públicas que en las empresas.

En otro inmovilizado intangible se recogen las concesiones administrativas; los derechos de traspaso; las cesiones de uso por período inferior a la vida económica, cuando no deban contabilizarse como arrendamiento financiero.

La norma de arrendamientos y otras operaciones de carácter similar introduce importantes novedades respecto al PGCP '92, por lo que afecta al arrendamiento financiero. La norma establece que el arrendamiento es financiero, cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, regulando la norma los supuestos en los que se presume que se ceden todos los riesgos y ventajas.

Por lo que afecta a los activos portadores de potencial de servicio, se ha considerado necesario establecer criterios especiales en relación con el arrendamiento financiero. En este sentido, se presume, en todo caso, que para este tipo de activos la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato no se produce cuando la entidad pública retiene el potencial de servicio público que dichos activos tienen incorporados al generar flujos económicos sociales que benefician a la colectividad.

La norma establece el registro contable de la operación desde la perspectiva del arrendatario y del arrendador. A diferencia del PGCP '92, en que el arrendatario registraba un inmovilizado immaterial, en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública el arrendatario registrará un activo, según la naturaleza del bien arrendado, siendo la contrapartida un pasivo financiero. El activo y el pasivo se contabilizan en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública por el menor valor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos acordados con el arrendador durante el plazo del arrendamiento, incluyendo, en su caso, la opción de compra y con exclusión de las cuotas de carácter contingente (importe que depende de una variable establecida en el contrato), así como los costes de los servicios y gastos que no se puedan activar. El arrendador, por su parte, registrará un derecho a cobrar por el valor razonable del bien más los costes directos iniciales del arrendamiento.

tabilitate-balioan, eta kasu horretan, ekitaldiko emaitza erregistratuko du.

Saldu osteko finantza-errentamenduari kontabilitate-trataera modu zehatzean arautu da, 1992ko KPPOn ez bezala. Eragiketaren baldintza ekonomikoetatik ondorioztatzen den heinean finantzaketa-metodo bat dela, errentariak ez du aktiboaren kalifikazioa aldatuko, eta ez ditu transakzio horretatik eratorritako emaitzak aintzatetsiko, eta ordainketan jasotako zenbatekoa pasibo finantzarioen partida batean erregistratuko du. «Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera kontabilizatuko du eragiketa errentariak.

Kontabilitate Publikoko Plan Orokorren beste nobedade bat salgai dauden aktiboak dira. Hasieran ez-korrientzat jotako aktiboak dira. Euren kontabilitate-balioa etorkizun hurbilean saltzen direnean errekuperatuko da, ez, ordea, modu jarraituan erabiltzerakoan. Sailkapen hau ezartzeko, aktiboak momentuko baldintzetan segituan saltzeko prest egon behar du, eta segituan saltzeko aukera handia izan behar da. Arauak hori horrela izan dadin bete beharreko baldintza guztiak jaso behar ditu.

«Salmentarako eta etendako jardueretarako mantendutako aktibo ez-korrientek» 5. KNAak dioenarekin bat eginez, amortizatu ez diren aktibo horiek jasotzeko aktibo korrientearen balantzean partida zehatz bat sartu da. Salgai dauden aktiboen eta ondasun higiezinetak inbertsioen, ibilgetu ukiezinaren edo materialen arteko birsailkapenaren kontabilitate-trataera ere jasotzen du arauak, kostu- edo errealizazio-ereduaren arabera kontabilizatutako aktiboak diren kontuan izanik.

«Aktibo finantzarioak» 8. araua eta «Pasibo finantzarioak» 9. araua Kontabilitate Publikoko Plan Orokorren nobedade garrantzitsuenetako bi dira. Idazteko ondoko hauek hartu dira erreferentziatzat: «Tresna finantzarioak: aurkezpena eta ezagutarazi beharreko informazioa» 15. SPKANA, «Tresna finantzarioak» 32. NKA eta «Tresna finantzarioak: aintzatespena eta balioespena» 39. KNA.

Kontabilitate Publikoko Plan Orokorrean, aktibo eta pasibo finantzarioen balioespena ez dago euren izaeraren mende, 1992ko KPPOn bezala, euren hasierako sailkapenaren mende baizik, erakundeak epemugara arte mantendu nahi dituen edo epe motzean saldu nahi dituen. Arauak dioenaren arabera, aktibo finantzarioak zera dira: dirua, beste erakunde baten kapitalaren edo ondare garbiaren tresnak, hirugarren batengandik dirua edo beste aktibo finantzario bat jasotzeko eskubidea edo hirugarren batekin aktibo edo pasibo finantzarioak trukatzeko eskubidea, aldeko baldintzetan.

Balioespenari dagokionez, aktibo finantzarioak honela sailkatzen dira: kobratu beharreko kreditu eta partidak, epemugara arte mantendu diren inbertsioak, emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko aktibo finantzarioak, taldeko erakundeen, talde anitzen eta erakunde elkartuen ondarean egiten diren inbertsioak eta aktibo finantzario sailgarriak.

Kobratu beharreko kreditu eta partidetan honako hauek sartzen dira gainera: erakundearen ohiko jardueratik eratorritako eragiketengatik kredituak, beste aktibo finantzario batzuk, ondarearen tresna ez badira ere eta merkatu aktibo baten negoziatzen ez badira ere, diru-fluxu zehaztua edo zehaztu daitekeena sortzen duenak, zeintzuetatik egindako ordainketa guztia berreskuratzea espero baiten, kreditu-narriadura kenduta.

Mugaegunera arte mantendutako inbertsioetan barne hartzen dira mugaegun finkoa duten zorren balioak eta zenbateko zehaztua edo zehaztu daitekeena duten diru-fluxuak, merkatu aktiboan negoziatzen direnak. Euren mugaegunera arte mantentzeko gaitasun finantzarioa eta intentzio efektiboa du erakundeak, euren aintzatespenetik abiatuta eta ondorengo edozein datatan.

Emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko aktibo finantzarioetan honakoak sartzen dira: merkatu aktibo batean negoziatuz, epe motzean egiteko helburuarekin eskuratzen diren aktibo finantzarioak, ondoren prezio finkoan edo hasierako prezioari maileguemailearen errentagarritasun arrunta gehituta saltzeko hitzarmenpean eskuratu direnak eta deribatuak —berme finantzarioko

dor, y simultáneamente dará de baja el activo por su valor contable registrándose, en su caso, un resultado del ejercicio.

A diferencia del PGCP '92, se ha regulado de forma específica el tratamiento contable de la venta con arrendamiento posterior que, en la medida que se desprenda de las condiciones económicas de la operación que se trata de un método de financiación, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá resultados derivados de esta transacción, registrando el importe recibido con abono a una partida de pasivo financiero. El arrendador contabilizará la operación según lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

Otra novedad del Plan General de Contabilidad Pública son los activos en estado de venta. Son activos clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se va a recuperar mediante su venta en un futuro próximo, en lugar de por su uso continuado. Para aplicar esta clasificación, el activo debe estar disponible en sus condiciones actuales para la venta inmediata, y ésta ha de ser altamente probable, recogiendo la norma las circunstancias que se tienen que cumplir para considerar que esta venta sea altamente probable.

En sintonía con lo establecido en la norma NIIF-5, «Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas», se ha incluido una partida específica en el activo corriente del balance para recoger estos activos, que no serán objeto de amortización. La norma recoge también el tratamiento contable de las reclasificaciones entre activos en estado de venta e inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible o material, según se trate de activos contabilizados según el modelo de coste o el modelo de revalorización.

La norma 8.^a de activos financieros y la 9.^a de pasivos financieros constituyen una de las novedades más importantes del Plan General de Contabilidad Pública. En su redacción se ha tomado como referencia la NIC-SP- 15, «Instrumentos financieros: presentación e información a revelar», la NIC-NIIF-32, «Instrumentos Financieros», y la NIC-NIIF-39, «Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración».

En el nuevo Plan General de Contabilidad Pública la valoración de estos activos y pasivos financieros no depende, como en el PGCP '92 de su naturaleza, sino de la clasificación inicial de los mismos, que dependerá, en algunos casos, de que la entidad tenga la intención de mantenerlos hasta el vencimiento, o venderlos en el corto plazo. La norma define los activos financieros como el dinero en efectivo, los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otra entidad, los derechos de recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables.

Los activos financieros se clasifican, a efectos de su valoración, en: créditos y partidas a cobrar, inversiones mantenidas hasta el vencimiento, activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas y activos financieros disponibles para la venta.

En los créditos y partidas a cobrar, se incluyen además de los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual de la entidad, otros activos financieros, que no siendo instrumentos de patrimonio, ni negociándose en un mercado activo, generan flujos de efectivo de importe determinado o determinable, y respecto de los que se espera recuperar todo el desembolso realizado, excluido el deterioro crediticio.

En las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se incluyen valores de deuda con vencimiento fijo y flujos de efectivo de importe determinado o determinable, que se negocian en un mercado activo y que la entidad tiene, desde su reconocimiento y en cualquier momento posterior, la intención efectiva y la capacidad financiera para conservarlos hasta su vencimiento.

En los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados se incluyen: los activos financieros, que negociándose en un mercado activo, se adquieren con el propósito de realizarlos en el corto plazo, excepto los adquiridos con el acuerdo posterior de venta a un precio fijo o al precio inicial más la rentabilidad normal del prestamista y los derivados, excepto los que sean

kontratuak direnak edo estaldura-tresnatzat izendatu dituztenak izan ezik— izan ezik.

Aktibo finantzario salgarriak aurreko kategorietakoren batean sartzeko baldintzak betetzen ez dituzten aktibo finantzario guztiak dira.

Nobedade gisa nabarmendu behar dira emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko aktibo finantzarioen eta aktibo finantzario salgarrien arrazoizko balioko geroko balioespena (merkatu aktibo batean negoziatzen ez diren ondare-tresnak, kostuari narriaduragatiko balioespen-zuzenketak kenduta ateratzen denaren arabera balioetsiko direnak, izan ezik). Baina, salgarrien kasuan, arrazoizko balioko diferentziak erakundearen ondare garbian erregistratuko dira, inorenganatzan edo narriatzen diren arte; orduan, emaitzetara egotziko dira.

Kobratu beharreko kreditu eta partiden balioespena eguneratzeko beharra ere nabarmendu behar da 1992ko KPPOrekiko aldaketa gisa. Aitzitik, epe laburrean kobratzekoak diren eta kontratuzko interes-tasarik ez duten partidak eta kredituak euren balio nominalean balioetsiko dira. Epe luzera kobratzekoak diren eta kontratuzko interes-tasarik ez duten partidak euren balio nominalean balioetsiko dira, eta diruz lagundutako interesekin epe luzerako emandako maileguak, berriz, emandako zenbatekoan balioetsi daitezke, baldin eta ez eguneratzearen eragina —era globalean hartuta— txikia bada erakundearen urteko kontuetan. Eratutako fidantza eta gordailuak eguneratu gabe emandako zenbatekoan balioetsiko dira beti.

Aktibo finantzarioen birsailkapenari buruzko arauak sartzen dira. Aktibo finantzarioak kategoría batetik bestera pasatzea, eta beraz, euren balioespena doitzea dakar birsailkapenak. Birsailkapenok egiteko baldintzak eta birsailkapen horiek gaineko zenbait muga ezartzen ditu arauak.

Azkenik, aktibo finantzarioen baja ere erregulatzen du arauak. Aktibo finantzarioen lagapenetan, erakundeak mantentzen dituen aktibo horien jabetzari datzekion arriskuak eta abantailak, ez zaio baja emango aktibo finantzarioari, eta pasibo finantzario bat aintzatetsiko da jasotako kontraprestazioarengatik. Horixe da nobedade nagusia.

Bestalde, pasibo finantzarioak hirugarren bati dirua edo beste aktibo finantzarioen bat entregatzeko edo, kontrakoak izan daitezkeen baldintzetan, hirugarren batekin aktibo edo pasibo finantzarioak trukatzeko obligazio galdagarri eta baldintzarik gabekoa dira.

Pasibo finantzarioak honela sailkatzen dira balioespen-ondo-riotarako: a) kostu amortizatuko pasibo finantzarioak eta b) emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko pasibo finantzarioak

Kostu amortizatuko pasibo finantzarioek honako hauek barne hartzen dituzte: ohiko jardueratik eratorritako eragiketengatik ordaindu beharreko zorrak eta partidak; balio negoziagarrietan adierazitako zorrak, mugaegunera arte mantentzekoak eta mugaeguna baino lehen jaulki direnetik urtebete baino gehiagoko epean merkatuko prezioan berrerostekoak; mugaeguna baino lehen berrerosteko akordioarekin —prezio finkoa edo jaulkipen prezioari mailegu-emailearen errentagarritasun arrunta gehituta ateratzen den zenbatekoan— jaulkitako balio negoziagarrietan adierazitako zorrak; kreditu-erakundeekiko zorrak eta ordaindu beharreko beste zor batzuk.

Emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko pasibo finantzarioek epe motzera berrerosteko akordio edo helburuarekin jaulkitako balio negoziagarrietan adierazitako zorrak barne hartzen dituzte, akordioan prezio finkoa edo jaulkipenari errentagarritasun arrunta gehituta ateratzen den zenbatekoa finkatzen bada eta deribatua —berme finantzarioko kontratuak direnak edo estaldura-tresnatzat izendatu dituztenak izan ezik— izan ezik.

Aktibo finantzarioen ildo beretik, epemuga motzera ordaindu beharreko partidak, kontratuzko inolako interes-tasarik ez dutenak, euren balio nominalean balioetsiko dira. Epe luzera ordaintzekoak diren eta kontratuzko interes-tasarik ez duten partidak euren balio nominalean balioetsiko dira, eta diruz lagundutako interesekin epe luzerako hartutako maileguak, berriz, emandako zenbatekoan balioetsi daitezke, baldin eta ez eguneratzearen eragina —era globalean hartuta— txikia bada erakundearen urteko kontuetan. Jaso-

contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura.

Los activos financieros disponibles para la venta son todos los activos financieros que no cumplan los requisitos para ser incluidos en alguna de las anteriores categorías.

Hay que mencionar como novedad, la valoración posterior a valor razonable de los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados y los activos financieros disponibles para la venta (excepto los instrumentos de patrimonio que no se negocien en un mercado activo que se valorarán por su coste menos, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro), con la diferencia de que, en el caso de los disponibles para la venta, las diferencias en el valor razonable se registran en el patrimonio neto de la entidad, hasta su enajenación o deterioro, momento en el que se imputarán a resultados.

También hay que resaltar, como cambio respecto al PGCP '92, la necesidad de actualizar la valoración de los créditos y partidas a cobrar. No obstante, se ha establecido que los créditos y partidas a cobrar a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual se valorarán por su valor nominal. Las partidas a cobrar a largo plazo que no tengan un tipo de interés contractual se podrán valorar por el nominal y los préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados se podrán valorar por el importe entregado, cuando el efecto de la no actualización globalmente considerado sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad. Por lo que afecta a las fianzas y depósitos constituidos se valorarán siempre por el importe entregado sin actualizar.

Se introducen unas normas relativas a la reclasificación de activos financieros. La reclasificación va a suponer que los activos financieros pasen de una categoría a otra y, por lo tanto, ajustar sus valoraciones. La norma establece las condiciones en las que se pueden efectuar estas reclasificaciones y algunas limitaciones a las mismas.

Por último, la norma regula la baja de activos financieros. La principal novedad es la forma en la que se registra las cesiones de activos financieros cuando la entidad mantenga los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del mismo, en cuyo caso, no dará de baja el activo financiero y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida.

Por su parte, los pasivos financieros se definen como una obligación exigible e incondicional de entregar efectivo u otro activo financiero a un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente desfavorables.

Los pasivos financieros se clasifican, a efectos de su valoración, en: a) pasivos financieros al coste amortizado y b) pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Los pasivos financieros al coste amortizado incluyen los débitos y partidas a pagar por operaciones derivadas de la actividad habitual; las deudas representadas en valores negociables con la intención de mantenerlos hasta el vencimiento y las que se espera recomprar antes del vencimiento a precio de mercado en un plazo superior a un año desde su emisión; las deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo de recomprarlos antes del vencimiento a un precio fijo o a un precio igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestamista; las deudas con entidades de crédito y otros débitos y partidas a pagar.

Los pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados incluyen las deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo u objetivo de recomprarlos a corto plazo, excepto en los que el acuerdo se fije a un precio fijo o igual al de emisión más la rentabilidad normal y los derivados, excepto los contratos de garantía financiera o si han sido designados como instrumentos de cobertura.

En la misma línea que los activos financieros, las partidas a pagar con vencimiento a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual se valorarán por su valor nominal. Las partidas a pagar a largo plazo sin tipo de interés contractual se podrán valorar por su valor nominal y los préstamos recibidos a largo plazo con intereses subvencionados se podrán valorar por el importe recibido cuando el efecto de la no actualización, globalmente considerado, sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad.

tako fidantzak eta gordailuak eguneratu gabe jasotako zenbatekoan balioetsiko dira beti.

Pasibo finantzarioen baja, orokorrean, obligazioa bete edo balio-gabetu denean erregistratuko da. Aitzitik, pasiboari ez zaio baja emango pasibo propioen salerosketa bikoitzak badaude, berrerosi den pasiboa saltzea prezio finkoan edo salmentako prezio berari maileru-maileraren ohiko errentagarritasuna erantsita ateratzen den zenbatekoan adosten denean. Izan ere, eragiketa horien oinarri ekonomikoa mailegu bat ematean edo gordailu finantzario bat eratzean oinarritzen da, eta pasibo propioa berme bihurtzen da.

Estalduren kontabilitate-trataera Kontabilitate Publikoko Plan Orokorraren beste nobedadetako bat da, eta estaldura-eragiketa baten bidez, estaldurazkotzat hartzen diren tresna finantzario bat edo batzuk zehaztasunez identifikatutako arriskuak estaltzeko erabiltzen dira. Arrisku horiek emaitzaren kontuan edo ondare garbiaren aldaketen egoera-orrain eragin dezakete, arrazoizko balioan edo estalitako partida baten edo hainbaten diru-fluxuetan gerta daitezkeen aldaketen ondorioz. Ondokoa jasotzen du arauak: estaldura-tresnatzat eta estalitako partidatzat har daitezkeen ondare-elementuak, estaldura bat kontabilitate-estalduratzat har dadin bete behar diren baldintzak, estaldura-tresnaren eta estalitako partidaren balioespena eta estalduren-kontabilitatearen etetea.

«Izakinak» 11. aintzatespen- eta balioespen-arauak, oro har, batez besteko prezioaren edo batez besteko kostu haztatuaren metodoa erabiltzea zehazten du, 1992ko KPPOk bezala, eta FIFO metodoa ere onartzen du kudeaketa egiteko egokiagoa dela irizten badu erakundeak. Edonola ere, 12. SPKANa jasotakoaren haritik, LIFO metodoa ez da onartzen. Gainera, arauak dioenez, aurreko metodoekin balioa ezingo balitz eman, honela emango da: arrazoizko balioa ken marjina egokia.

«Beste erakunde batzuetarako eraikitako edo eskuratutako aktiboak» 12. aintzatespen- eta balioespen-araua Kontabilitate Publikoko Plan Orokorraren beste nobedade bat da. Beste erakunde batzuetarako kudeatutako inbertsioei egiten die erreferentzia 1992ko KPPOn, eta idatzeko «Eraikuntza-kontratuak» 11. SPKANa hartu da kontuan.

Ondasunen eraikuntzaz ari garenean, sarrerak eta gastuak behar adina fidagarritasunekin balioetsi badaitezke, sarrerak ekitaldiko emaitzan aintzatetsiko dira, ekitaldi bakoitzaren amaieran obrak duen aurrerapen- edo egite-mailaren arabera. Izakinen aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera kalkulatu dira kostuak. Sarrerak eta gastuak behar adina fidagarritasunekin balioetsi ezin direnean, eta erakunde kudeatzaileak zuzenean aktiboak eraikitzen ez dituenean, eraikuntzari edo erosketari loturiko kostuak izakin gisa aintzatetsiko dira. Sarrerak, berriz, aktiboak horien erakunde-hartzaileari ematean aintzatetsiko dira.

Hortaz, 1992ko KPPOrekiko aldaketa egon da. Plan horretan, beste erakunde publiko batzuetarako kudeatutako inbertsioak 2. taldean (ibilgetua) sartzen ziren, eta erakundearen aktiboan gelditzen ziren entrega-unera arte. Orduan baja kontabilizatzen zen, diru-laguntzengatik kontu batera egotzita.

«Atzerri-moneta» 13. aintzatespen- eta balioespen-arauak diruzko partidak eta diru ez direnak definitzen ditu. Finantza egoera-orrak aurkezten diren bakoitzean, diruzko partidak balioetsiko dira, data horretan dagoen eskurako kanbio-tasa aplikatuta. Diru ez diren partidak erregistratu zirenean zeukaten eskurako kanbio-tasa aplikatuz balioetsiko dira.

«Balio erantsiaren gaineko zerga» 14. aintzatespen- eta balioespen-arauak ez du aldaketa handirik izan 1992ko KPPOko dagoen aintzatespen- eta balioespen-arauaren aldean.

«Sarrerak kontraprestazioarekin» 15. aintzatespen- eta balioespen-arauak transakzioak bete behar dituen baldintzak zehazten

Las fianzas y depósitos recibidos se valorarán siempre por el importe recibido sin actualizar.

Respecto a la baja de los pasivos financieros, con carácter general, se registrará cuando la obligación se haya cumplido o cancelado. No obstante, no se dará de baja el pasivo en el supuesto de compraventa doble de pasivos propios cuando la posterior venta del pasivo recomprado se pacte a un precio fijo o a un precio igual al de venta más la rentabilidad normal del prestamista, ya que en estos casos el fondo económico de estas operaciones consiste en la concesión de un préstamo, o la constitución de un depósito financiero, actuando el pasivo propio recibido como garantía.

El tratamiento contable de las coberturas es otra de las novedades del Plan General de Contabilidad Pública, y mediante una operación de cobertura uno o varios instrumentos financieros denominados de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta del resultado o en el estado de cambios en el patrimonio neto, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas. La norma recoge los elementos patrimoniales que pueden designarse como instrumentos de cobertura y como partidas cubiertas, así como los requisitos que deben cumplirse para que una cobertura pueda calificarse como cobertura contable, la valoración del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, así como la interrupción de la contabilidad de coberturas.

Respecto a la norma de reconocimiento y valoración número 11, «Existencias», hay que señalar que al igual que en el PGCP '92, se establece la utilización con carácter general del método del precio medio o coste medio ponderado, admitiéndose el método FIFO cuando la entidad lo considere más conveniente para su gestión. Sin embargo, en línea con lo establecido en la NIC-SP 12, no se admite el método LIFO. También señala la norma que en el caso de que no se pueda asignar el valor por los métodos anteriores, se podrá determinar tomando el valor razonable menos un margen adecuado.

La norma de reconocimiento y valoración número 12, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades», también constituye una novedad en el Plan General de Contabilidad Pública. Se refiere a las inversiones gestionadas para otros entes en el PGCP '92, y en su redacción se ha tenido en consideración la NIC-SP 11, «Contratos de construcción».

Cuando se trate de construcción de los bienes, si los ingresos y los costes pueden ser estimados con suficiente grado de fiabilidad, los ingresos se reconocerán en el resultado del ejercicio sobre la base del grado de avance o realización de la obra al final de cada ejercicio, y los costes se calcularán conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración de existencias. Cuando los ingresos y los costes no puedan ser estimados con el suficiente grado de fiabilidad, y en los casos en los que los activos no se construyen directamente por la entidad gestora, los costes asociados a la construcción o adquisición se reconocerán como existencias, reconociéndose los ingresos cuando los activos se entreguen a la entidad destinataria de los mismos.

Por tanto, se produce un cambio respecto al PGCP '92 en el que las inversiones gestionadas para otros entes públicos se incluyan en el grupo 2 de inmovilizado, permaneciendo en el activo de la entidad hasta el momento de la entrega, en la que se contabilizaba la baja con imputación a una cuenta de gastos por subvenciones.

La norma de reconocimiento y valoración número 13, «Moneda extranjera», define lo que se entiende como partidas monetarias y partidas no monetarias. En cada fecha de presentación de los estados financieros, las partidas monetarias se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado existente en esa fecha. Las partidas no monetarias se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fueron registradas.

La norma de reconocimiento y valoración número 14, «Impuesto sobre el valor añadido», no sufre cambios importantes respecto a la norma de reconocimiento y valoración correspondiente del PGCP '92.

La norma de reconocimiento y valoración número 15, «Ingresos con contraprestación», concreta los requisitos que debe cum-

ditu, hortik eratorritako sarrerak aintzatetsi ahal izan daitezen. Salmenta bidezko sarrek, irizpide orokorrekin gain, ondoko hauek bete behar dituzte: a) erakundeak erosleari transferitu behar dizkio arrisku eta abantaila esanguratsuak, jabetzaren lege-tituluaren lagapena egin edo ez; b) saldutako ondasunen gaineko gestio korrientean erakundeak ez du inolako inplikaziorik izan behar, ezta horien inolako kontrol eraginkorrik ere; c) transakzioari lotutako gastuak fidagarritasunez neurtzeko aukera izan behar da.

«Kontraprestaziorik gabeko sarrerak» 16. aintzatespen- eta balioespen-arauak zehazten duenez, dagokion likidazioaren ondorioz sortutako kobrantza-eskubideen zenbatekoan kuantifikatuko dira zergak.

«Hornidurak, aktiboak eta pasibo kontingenteak» 17. aintzatespen- eta balioespen-arauak dio, «Hornidurak, aktiboak eta pasibo kontingenteak» 19. SPKANAn jasotakoarekin bat eginez, ez dela aplikatuko hornidurei, baldin eta horiek zehazteko kalkulu aktuarialak behar badira (pertsonalari epe luzera ordaindutako pasiboak), ezta onura sozialei eragiten dietenei ere.

Hornidura bat kontabilizatzeko bete beharreko aintzatespen-irizpideak jasotzen ditu arau honek, zehazki esanda: gertatu den zerbaiten emaitza gisa presente dagoen obligazio bat egotea (legala, kontratuzkoa edo inplizitua), erakundeak hainbat baliabide uzteko beharrean izateko aukera egotea eta zenbatekoaren estimazio fidagarria egiteko aukera egotea. Obligazioak aipatutako baldintzak betetzen ez dituenean eta pasibo kontingente bat dagoenean memorian adieraziko da.

Arauak zehazten duenez, memorian emango da aktibo kontingentei buruzko informazioa.

«Transferentziak eta diru-laguntza», 18. aintzatespen- eta balioespen-arauak plan honek transferentziatzat eta diru-laguntzatzat hartzen dituenak definitzen ditu lehenik. Diru-laguntzak itzulgarriak izango dira horiek baliatzearekin loturiko baldintzen eta betekizunen gaineko dudak daudenean, eta eragiketa pasibo edo aktibo bat baliatze bezala egingo da erakunde onuradunean eta erakunde emaitzean, hurrenez hurren.

Egindako transferentzien eta emandako diru-laguntzen ildotik, aipatu behar da hornidura bat kontabilizatu behar dela ekitaldi-itxieran hori jasotzeko zehaztutako baldintzaren bat betetzeko dagoenean, baina beteko delako arrazoizko zalantzarik ez dagoenean.

Jasotako transferentzia eta diru-laguntzei dagokienez, erakunde onuradunak diru-sarrera onartuko du baldin eta erakundearen aldeko ematea egiteko erabaki indibidualizatu bat badago, diru-laguntza jasotzeko baldintza guztiak bete badira, eta diru-laguntza jasotzeko arrazoizko zalantzarik ez badago. Diru-laguntza bat baliatzeari lotutako baldintza batek erakunde onuradunaren jarrera jakin bat baldin badakar zenbait urtetan zehar, esaterako, aktibo bat mantentzea edo zenbait urtetan zehar erabiltzea, baliatzeari lotutako baldintzak beteko dira dagokion ekitaldiko urteko kontuak osatzen direnean.

Kontabilitate-erregistroaren formari dagokionez, itzulgarriak ez diren jasotako diru-laguntzak kontabilizatzeko sarrera gisa kalifikatuko dira. Oro har, ondare garbi gisa, eta ondoren, helburuaren arabera, ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuari egotziko zaizkio, esaterako, gastuak finantzatzen dituztenean horiekin korrelazioan, eta aktibo-eskuratzeak finantzatzen dituztenean, bizitza erabilgarriaren proportzioan, edo baja ematen zienean edo ino-renganatzen direnean. Jasotako transferentziak horiek onartzen diren ekitaldiko emaitzari egotziko zaizkio.

Menpeko erakunde publiko baten alde erakunde-jabeek ematen dituzten transferentzia eta diru-laguntzak aurreko irizpideen arabera kontabilizatzeko dira. Edonola ere, hasierako ondare-ekarpena nahiz menpeko erakundeak onartu dituen konpetentzia berrien ondorengo zabalpenak erakunde-jabeek erregistratzeko dituzte, menpeko erakunde publikoen ondarean egindako inbertsio gisa. Balioespen hori egiteko aktibo finantzarioen aintzatespen- eta balioespen-

plir la transacción para que se puedan reconocer los ingresos derivados de la misma. En el caso de ingresos por ventas, además de los criterios generales se deben cumplir los siguientes: a) que la entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas de tipo significativo, con independencia de la cesión o no del título legal de propiedad; b) que la entidad no conserva ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo de los mismos y c) que los gastos asociados con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

La norma de reconocimiento y valoración número 16, «Ingresos sin contraprestación», establece que los impuestos se cuantificarán por el importe de los derechos de cobro surgidos como consecuencia del acto de liquidación correspondiente.

Respecto a la norma de reconocimiento y valoración número 17, «Provisiones, activos y pasivos contingentes», en sintonía con lo recogido en la NIC-SP 19, «Provisiones, pasivos y activos contingentes», no se va a aplicar a las provisiones en las que sean necesarios cálculos actuariales para su determinación (pasivos por retribuciones a largo plazo al personal), ni las que afecten a los beneficios sociales.

Esta norma recoge los criterios de reconocimiento que se deben cumplir para contabilizar una provisión; en particular: que exista una obligación presente (legal, contractual o implícita), como resultado de un suceso pasado, sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, y que pueda hacerse una estimación fiable de su importe. Cuando la obligación no reúna los requisitos anteriores y exista un pasivo contingente se informará en memoria.

En relación con los activos contingentes, la norma establece que se facilitará información sobre los mismos en la memoria.

Respecto a la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones», se define, en primer lugar, lo que se entiende por transferencias y subvenciones a los únicos efectos de este Plan. Las subvenciones, cuando existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones y requisitos asociados a su disfrute, tendrán la consideración de reintegrables, y la operación se tratará como un pasivo y un activo en la entidad beneficiaria y en la aportante, respectivamente.

Respecto a las transferencias y subvenciones concedidas, tan sólo mencionar que se establece la obligación de contabilizar una provisión cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

Por lo que afecta a las transferencias y subvenciones recibidas, el ingreso se reconocerá por la entidad beneficiaria cuando exista un acuerdo individualizado de concesión a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción. En el supuesto de que la condición asociada al disfrute de una subvención implique un determinado comportamiento de la entidad beneficiaria durante un número de años, por ejemplo mantener un activo o el empleo durante un número determinado de años, se presume el cumplimiento de las condiciones asociadas al disfrute siempre que así sea en el momento de la elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a los que afecte.

En cuanto a la forma de registro contable, las subvenciones recibidas no reintegrables se califican como ingresos contabilizados, con carácter general, como patrimonio neto que se imputarán posteriormente a la cuenta de resultado económico patrimonial de acuerdo con su finalidad, por ejemplo cuando financian gastos, de forma correlacionada con los mismos y cuando financien adquisición de activos, en proporción a la vida útil o, cuando se produzca la baja o enajenación. Las transferencias recibidas se imputarán al resultado del ejercicio en que se reconozcan.

Por lo que afecta a las transferencias y subvenciones otorgadas por las entidades propietarias a favor de una entidad pública dependiente, se contabilizarán de acuerdo con los criterios anteriores. No obstante, la aportación patrimonial inicial, así como las posteriores ampliaciones por asunción de nuevas competencias por la entidad dependiente, se registrarán por las entidades propietarias como inversiones en el patrimonio de las entidades públi-

arauan jasotako irizpideak erabiliko dira. Menpeko erakundearen zatitza ondare garbian jasoko den ekarpena izango da.

«Ondasunen eta eskubideen erabilerrazko doako esleipenak eta beste lagapen batzuk» 19. aintzatespen- eta balioespen-araua transferentzien eta diru-laguntzen arauaren aintzatespen- eta balioespen-arauarekin lotuta dago. Erakunde publiko batetik bestera —azken honek helburu jakin batekin erabil ditzan— aktiboak doan transferitzen diren eragiketarako aurreikusitak dira. Hala, ondasunak edo eskubideak aurreikusitako helburuarekin erabiliko ez balira, erakunde-emateari itzuli beharko litzaizkioke.

Ondasunaren esleipenak edo lagapenak bere bizitza ekonomikoak iraungo duena baino epe laburragoa badu, utzitako ondasunaren erabilera-eskubidearen arrazoizko balioa duen ibilgetu ukiezina erregistratuko du erakunde onuradunak. Doako esleipen edo lagapena epe mugagabe baterako edo ondasunaren bizitza ekonomikoaren antzeko epe baterako bada, erakunde onuradunak bere aktiboan erregistratuko du jasotako elementua izatearen arabera eta lagapen-unean zuen arrazoizko balioan.

Erakunde batek bere menpeko organismo publikoei esleituak balizkie bere ondasunak eta eskubideak, erakunde onuradunak jasotako ondasuna edo eskubidea erregistratuko du arrazoizko balioan, eta ordainketa ondare-kontu batean egongo da. 1992ko KPPOn, ondasuna kontabilitate-balio garbiarekin, hain zuzen ere erakunde esleituaren zuenarekin, kontabilizatzen da, esleipenean jasotako ondarearen kontu batean abonatuta.

Erakunde esleituak, oro har, aktibo finantzario bat kontabilizatuko du emandako ondasunaren edo eskubidearen arrazoizko balioan, esleitutako ondasunaren kontuan abonatuta, eta arrazoizko balioaren eta kontabilitate-balioaren arteko diferentziaren emaitza erregistratuta. Aldiz, 1992ko KPPOn erakunde esleituaren baja ematen zitzaien entregatutako ondasunari kontabilitate-balio garbiagatik, eta esleipenean emandako ondarearen kontu konpentsatzailea erabiltzen kontrakontu gisa.

Ondasunen eta eskubideen doako lagapenei helduta (erakundearen artean menpekotasunik ez dagoenean), Kontabilitate Publikoko Plan Orokor berriaren arabera, lagapen bidez emandako ondasuna edo eskubidea jasotzen duen erakunde lagapen-hartzaileak berau erregistratuko du arrazoizko balioan ondare garbiaren kontu batera ordainketa eginda. Eta, gero, ondarearen emaitza ekonomikoari egotziko zaio ondasunaren edo eskubidearen amortizazioaren zenbatekoaren arabera, edo bestela, inorenganartzen denean edo inbentarioan baja ematen denean. 1992ko KPPOn, erakunde lagapen-hartzaileak ondarea erregistratzen zuen salmentabalioan, lagapenean jasotako ondarearen kontu batean zordunduta, eta kontu horretan egongo zen ondasuna itzuli arte. Kontabilitate Publikoko Plan Orokor berriarekin bat, ondasuna edo eskubidea lagatzen duen erakundeak diru-laguntzengatik gastua erregistratuko du lagatako ondasun edo eskubidearen kontabilitate-balioan, eta dagokion kontuan egongo da ordainketa, lagatako ondasun edo eskubidearen arabera. 1992ko KPPOn, erakunde lagatzaileak baja ematen zion lagatako ondasunari kontabilitate-balio garbian, lagapenean emandako ondarearen kontuan zordunduta.

«Baterako jarduerak» 20. aintzatespen- eta balioespen-arauak, Kontabilitate Publikoko Plan Orokorren nobedadeetako batek, «Baterako jardueretan partaidetzak» 8. SPKANArekin bat, baterako jardueratzat hartzen dena definitzen du, eta bi mota bereizten ditu: batetik, erakunde berri bat sortzerik eskatzen ez duten baterako jarduerak (kasu honetan partaidea bakoitzak bere urteko kontuetan sartuko ditu proportzioan tokatzen zaizkion aktiboak, pasiboak, sarrerak eta gastuak) eta pertsona juridiko independente bat sortzea eskatzen duten baterako jarduerak (aktibo finantzarioen arauan definitutako erakunde talde anitzak dira hauek).

«Kontabilitate-irizpideen eta -estimazioen aldaketak eta erroreak» 21. aintzatespen- eta balioespen-arauak, «Ekitaldiaren superabita edo defizita. Funtsezko akatsak edo aldaketak kontabilitate-politiketan» 3. SPKANArekin bat etorritik haxe dio: garrantzi erlatiboa duten akatsen eta kontabilitate-irizpideen aldaketak atzera begirakoan ezartzen dira, informazioa daukagun ekitaldirik zaharrenek abiatuta eta ondare garbiaren kontu baten aurka. Kon-

cas dependientes, valorándose de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración de activos financieros. Para la entidad dependiente constituirá una aportación que se registra en el patrimonio neto.

La norma de reconocimiento y valoración número 19, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos», remite a los criterios de reconocimiento y valoración de la norma de transferencias y subvenciones. Se incluyen las operaciones por las que se transfieren gratuitamente activos de una entidad pública a otra para su utilización por ésta última en un destino o fin determinado, de forma que si los bienes o derechos no se utilizaran para la finalidad prevista deberían ser objeto de reversión o devolución a la entidad aportante.

Si la adscripción o cesión gratuita del bien es por un período inferior a la vida económica del mismo, la entidad beneficiaria registrará un inmovilizado intangible por el valor razonable del derecho de uso del bien cedido. Si la adscripción o cesión gratuita es por un período indefinido o similar a la vida económica del bien, la entidad beneficiaria registrará en su activo el elemento recibido en función de su naturaleza y por el valor razonable del mismo en la fecha de la cesión.

En el supuesto de la adscripción de bienes o derechos de una entidad pública a sus organismos públicos dependientes, la entidad beneficiaria registrará el bien o derecho recibido por el valor razonable del mismo con abono a una cuenta de patrimonio. En el PGCP '92 se contabilizaba el bien por el valor neto contable que tenía el mismo en la entidad adscribiente con abono a una cuenta de patrimonio recibido en adscripción.

Por lo que afecta a la entidad adscribiente, con carácter general, contabilizará un activo financiero por el valor razonable del bien o derecho aportado con abono a la cuenta del bien adscrito, registrando, en su caso, un resultado por la diferencia entre el valor razonable del bien y su valor contable, mientras que en el PGCP '92 en la entidad adscribiente se producía la baja del bien entregado por su valor neto contable, utilizando como contrapartida una cuenta compensadora de patrimonio entregado en adscripción.

Por lo que afecta a las cesiones gratuitas de bienes y derechos (cuando no exista dependencia entre las entidades) en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, la entidad cesionaria que recibe el bien o derecho registra el mismo por el valor razonable con abono a una cuenta de patrimonio neto y, posteriormente, se imputará al resultado económico patrimonial en proporción a la dotación a la amortización del bien o derecho, o en su caso, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario. En el PGCP '92 la entidad cesionaria registraba el bien por el valor venal con abono a una cuenta de patrimonio recibido en cesión, permaneciendo en dicha cuenta hasta que se producía la reversión del bien. La entidad cedente del bien o derecho, en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública registra un gasto por subvenciones, por el valor contable del bien o derecho cedido, con abono a la cuenta que corresponda según la naturaleza del bien o derecho cedido. En el PGCP '92, la entidad cedente daba de baja el bien cedido, por su valor neto contable, con cargo a una cuenta de patrimonio entregado en cesión.

La norma de reconocimiento y valoración número 20, «Actividades conjuntas», que es una novedad en el Plan General de Contabilidad Pública, define en la misma línea que la NIC-SP 8, «Participaciones en actividades conjuntas», lo que se entiende por actividad conjunta, distinguiendo entre las actividades conjuntas que no requieren la constitución de una nueva entidad, en cuyo caso cada partícipe reconocerá en sus cuentas anuales la parte proporcional que le corresponda de activos, pasivos, ingresos y gastos, y las actividades conjuntas que requieren la constitución de una persona jurídica independiente que son las entidades multi-grupo definidas en la norma de activos financieros.

El tratamiento contable de la norma de reconocimiento y valoración número 21.^a, «Cambios en criterios y estimaciones contables y errores», en línea con lo recogido en la NIC-SP 3: «Superávit o déficit del ejercicio. Errores fundamentales y cambios en las políticas de contabilidad», los cambios en criterios contables y los errores que tengan importancia relativa se aplican de forma retrospectiva desde el ejercicio más antiguo del que se tenga infor-

tabilitate-irizpidea araudiak behartuta aldatzen bada, arauaren behin-behineko xedapenetan jasotakoaren arabera tratatuko da, eta horrelakorik ezean, aurrez esandako irizpidea ezarriko da.

Esperientzia handiagoaren edo gertakari berrien ezagutzaren ondorio diren kontabilitate-estimazioen aldaketei dagokienez, atzera begira kontabilizatuko dira eta, dagokion eragiketaren izaeraren arabera, ondare garbiari edo ekitaldiko emaitzari eragingo die.

Azkenik, itxi ondorengo gertakarien arautzea Kontabilitate Publiko Plan Orokorreko beste nobedade bat da. Arauak, «Informazio-dataren ondoren jasotako gertakariak» 14. SPKANAn zehaztutakoarekin bat, bereizketa egiten du: a) Gertakariak ekitaldiaren itxieran existitzen ziren baldintzak erakusten badituzte, formulaziorako orduan edo urteko kontuak birformulatzerakoan kontuan izan beharko dira, organo eskudunak onartu aurretik beti eta doikuntza bat, memorian informazioa edo biak eraginez; b) Gertakariak ekitaldiaren itxieran existitzen ez ziren baldintzak erakusten badituzte, ez dute doikuntzarik eragingo urteko kontuetan; horrek ez du esan nahi, ordea, ezin denik informazioa —eraginaren estimazioa eta guzti— memorian sartu edo ezik denik estimazio hori egin.

Hirugarren zatia

Urteko kontuak osatzen dituzten dokumentuak honako hauek dira: balantzea, ondarearen emaitza ekonomikoaren kontua, ondare garbiaren aldaketen egoera-orria, diru-fluxuen egoera-orria, aurrekontuaren likidazioaren egoera-orria eta memoria.

Hortaz, nobedade nagusi gisa, hiru egoera-orri sartu dira: ondare garbiaren aldaketen egoera-orria, diru-fluxuen egoera-orria eta aurrekontuaren likidazioaren egoera-orria. Osatzeko garaian «Finantza egoera-orrien aurkezpena» 1. SPKANa eta «Diru-fluxuen egoera-orria» 2. SPKANa hartu dira kontuan.

Balantzeari dagokionez, ondokoen bereizketa nabarmendu behar da: aktibo eta pasibo korrientek eta ez-korrientek (1992ko KPPOn: epe motza eta luzea), narriadurarengatik balioespen-zuzenketen aurkezpena eta dagozkion aktiboaren partidak murriztuz pila-tutako amortizazioak, zenbateko garbiaren arabera agertuko direnak (1992ko KPPOn balantzean islatzen ziren, partida independente batean, aktiboaren partidak murriztuz), ondare garbiaren egitura, epigrafe independenteetan agertuko direlarik sortutako ondarea, jarritako ondarea, balio-aldaketek egindako doikuntzak eta emaitzei egozteko zain dauden ondare-hazkundeak.

Sailkapen berri hau balio-aldaketengatik doikuntzak, ondare garbiari zuzenean egotzi beharrekoak, izan ditzaketen ondare-elementuen aintzatespen- eta balioespen-arauen eta jasotako diru-laguntzen kontabilitate-tratamenduaren ondoriozkoa da. Aintzatespen- eta balioespen-arau berrien ondorioz, 1992ko KPPOren aldean, esleitutako, lagatako edo erabilera orokorrerako emandako ondarearen kontuak eta errentamendu finantzarioko erregimeneko ondasunen gaineko eskubideak desagertu dira, errentamendu finantzarioen aintzatespen- eta balioespen-irizpide berriagatik, bai eta ekitaldi batean baino gehiagotan banatzeko gastuak, sortzen diren heinean pasiboaren parte izatera pasako direnak, ere, kostu amortizatua-ren irizpidearen arabera. Beste epigrafe batzuk, tartean, ondasun higiezinetak inbertsioak eta aktibo salgarriak, balantzean agertzen dira, aintzatespen- eta balioespen-arauetan jasotakoaren ildotik. Ondorengo partida hauetan aurrekontu-zordunak eta -hartzekodunak sartu izana nabarmendu behar da: gestio-eragiketengatik zordunak, kobratu beharreko beste kontu batzuk, kredituak eta zorra adierazten duten balioak, gestio-eragiketengatik hartzekodunak, ordaindu beharreko beste kontu batzuk eta beste zor batzuk, bai eta epe motzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin izeneko epigrafeak.

Ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuari helduta, bi zutabetan aurkeztu partez, 1992ko KPPOn bezala, zerrenda moduan aurkeztuko da. Aipatu beharra dago, halaber, ekitaldiko emaitza (aurrezkia edo desaurrezkia) eragiketa ez-finantzario eta

mación contra una cuenta de patrimonio neto. Si el cambio de criterio contable se produce por imposición normativa se tratará según lo recogido en las disposiciones transitorias de la norma y en su defecto se aplicará el criterio anterior.

Por lo que afecta a los cambios en estimaciones contables que son consecuencia de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, se contabilizará de forma prospectiva, afectando, según la naturaleza de la operación de que se trate, al resultado del ejercicio o al patrimonio neto.

Por último, la regulación de los hechos posteriores al cierre constituye otra novedad en el Plan General de Contabilidad Pública. La norma distingue, en sintonía con lo establecido en la NIC-SP 14, «Hechos ocurridos después de la fecha de información», entre: a) si los hechos ponen de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación, o en su caso reformulación de las cuentas anuales, siempre antes de su aprobación por el órgano competente, motivando un ajuste, información en la memoria o ambos; b) si los hechos posteriores al cierre ponen de manifiesto condiciones que no existían al cierre del ejercicio, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales, sin perjuicio de incluir, en su caso, información en la memoria con una estimación de su efecto, o de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

Tercera parte

Los documentos que integran las cuentas anuales comprenden: el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria.

Por tanto, la principal novedad es la incorporación de tres nuevos estados: el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y el estado de liquidación del presupuesto. En su elaboración se ha tenido en cuenta la NIC-SP 1, «Presentación de estados financieros», y la NIC-SP 2, «Estados de Flujo de Efectivo».

Por lo que afecta al balance, hay que destacar la distinción entre activos y pasivos corrientes y no corrientes (en el PGCP '92 corto y largo plazo); la presentación de las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas minorando las correspondientes partidas del activo, que figurarán por su importe neto (en el PGCP '92 se reflejaban en el balance en una partida independiente, disminuyendo las partidas del activo); la nueva estructura del patrimonio neto, figurando en epígrafes independientes el patrimonio aportado, el generado, los ajustes por cambios de valor y otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados.

Esta nueva clasificación obedece a las normas de reconocimiento y valoración de los elementos patrimoniales en los que pueden surgir ajustes por cambios de valor que deben ser imputados directamente al patrimonio neto y al nuevo tratamiento contable de las subvenciones recibidas. Desaparecen, por tanto, respecto al PGCP '92, como consecuencia de las nuevas normas de reconocimiento y valoración; las cuentas de patrimonio en adscripción, en cesión y entregado al uso general, así como las derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, por el nuevo criterio de reconocimiento y valoración de los arrendamientos financieros, o los gastos a distribuir en varios ejercicios, que pasarán a formar parte del pasivo a medida que se vayan devengando de acuerdo con el criterio del coste amortizado. Otros epígrafes aparecen en el balance, como las inversiones inmobiliarias y los activos en estado de venta, en línea con lo recogido en las normas de reconocimiento y valoración. También hay que señalar la inclusión de los deudores y acreedores presupuestarios en las siguientes partidas: deudores por operaciones de gestión; otras cuentas a cobrar; créditos y valores representativos de deuda, acreedores por operaciones de gestión, otras cuentas a pagar, y otras deudas así como en el epígrafe deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo.

En relación con la cuenta del resultado económico patrimonial, hay que resaltar como novedad la presentación de dicha cuenta en forma de lista, en lugar de en dos columnas que es como figuraba en el PGCP '92. También hay que mencionar que el resultado

finantzarioen emaitzaren baturatik lortzen dela. Kontu honen aurkezpen ekonomikoa egitea erabaki da, informazio garrantzitsuagoa ematen duelako.

Ondare garbiaren aldaketen egoera-orriak hiru zati ditu. a) Ondare garbiaren aldaketen egoera-orri totala, b) aintzatetsitako gastuen eta sarreraren egoera-orria eta c) erakunde jabearekin edo jabeekin egindako eragiketen egoera-orria.

Kontabilitate Publikoko Plan Orokorrean ondare garbian kontabilizatzen diren sarrerak daude; esaterako, zenbait aktiboren arrazoizko balioaren aldaketak eta jasotako diru-laguntzak. Eragiketa hauek ondare garbiaren aldaketen egoera-orrian islatuko dira.

Egoera-orri honen lehen zatiak (ondare garbiaren aldaketen egoera-orri totala) ondoko guztia berri ematen du: akatsen zuzenketa edo kontabilitate-irizpideen aldaketengatik egin diren doitzetatik eratorritako ondare garbian sortu diren aldaketa guztien berri; ekitaldian aintzatetsitako gastuen edo sarreraren berri eta erakunde jabearekin edo jabeekin egindako eragiketen berri; eta ondare garbiko beste aldaketa batzuen berri. Bigarren zatiak (aintzatetsitako gastuen eta sarreraren egoera-orria) erakundearen ondarearen emaitza ekonomikoaz gain, ondare garbian zuzenean aintzatetsitako gastu eta sarrerak eta itxitako partidaren hasierako baliora edo ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egindako transferentziak jasotzen ditu. Hirugarren zatiak (erakunde jabearekin edo jabeekin egindako eragiketen egoera-orria) erakundearen jabe den/diren erakundearekin/erakundeekin egindako eragiketak zehazten ditu, eta bereizketa egiten du ondare-eragiketen eta gainerakoaren artean.

Diru-fluxuen egoera-orriak dirua adierazten duten aktiboen moneta-partidetan eta beste aktibo likido baliokidetan izan diren aldaketak jatorriaren eta helburuaren berri ematen du, eta ekitaldi horretan izan duten aldakuntza erakusten du. Egoera-orri hau egiteko metodo zuzena aplikatzea erabaki da, 2. SPKANAn gomendatutakorekin bat, etorkizuneko diru-fluxuak estimatzeko informazio erabilgarriagoa ematen baitu zeharkako metodoak baino. Azken horrek ondarearen emaitza ekonomikoa du abiapuntu, eta horri aplikatzen zaizkio, hain zuzen ere, dagozkion doikuntzak.

Diru-fluxuen egoera-orri honetan kudeaketa-, inbertsio- eta finantziazio-jarduerak bereizten dira. Kudeaketa jarduerak barne hartzen dituzte hala erakundearen kudeaketa arruntaren emaitza zehazterakoan esku hartzen duten transakzioak, nola beste bietan sartzen ez direnak. Inbertsio jarduerak barne hartzen dituzte finantzarioa ez den ibilgetuaren eta materiaren inbertsio finantzarioen amortizazioan, inorenganatzean edo erosketan jatorria duten ordainketak eta kobrantzak. Finantziazio-jarduerak ondokoa jasotzen dute: hirugarrenek erakundeak igorritako balio-tituluak eskuratzetik eratorritako kobrantzak, erakunde jabearen edo jabeen ekarpenak, kreditu-erakundeekin dauden zorrak, eta erakunde jabea edo jabea egindako ordainketak edo pasibo finantzarioen errenboltoagatik eginikoak.

Aurrekontuaren likidazioaren egoera-orria, indarren den aurrekontu-araudiarekin bat eginda, erakundearen kontu guztiak —aurrekontu-eragiketetatik eratorritakoak izan edo ez— barne hartzeko ideiarekin sartzen da. Hala, aurrekontuaren likidazioaren egoera-orria, beste une batean onartuta ere, urteko kontuetan sartzen da.

Memoriak 1992ko KPPOk baino informazio zabalagoa eta xehatuagoa du. Aplikatutako aintzatespen- eta balioespen arauen berri eman behar da, baita erabiltzaileek urteko kontuak uler ditzaten esanguratsutzat jotzen den informazio osagarriaren berri ere. Aurrekontu-informazioa epigrafe bakar batean bildu da; han bertan sartu da, hain zuzen ere, diruzaintzako geldikina aurrekontu-magnitudetara gisa.

Laugarren zatia

Laugarren zatiak kontu-taula barne hartzen du. Kontu-taula nahitaezkoa da, 1992ko KPPOn bezalaxe.

«Izakinak» 3. taldeko kontuak eta «Erosketak» 60 azpitaldeko, «Izakinen aldaketa» 61 azpitaldeko, «Salmentak» 70 azpitaldeko eta «Izakinen aldaketa» 71 azpitaldeko kontuak gutxi gora-beherakoak dira.

del ejercicio (ahorro o desahorro), se obtiene de la suma del resultado de las operaciones no financieras y financieras. Se ha optado por la presentación económica de esta cuenta por considerar que ofrece una información más relevante.

El estado de cambios en el Patrimonio neto tiene tres partes: a) estado total de cambios en el patrimonio neto, b) estado de ingresos y gastos reconocidos y c) estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias.

En el Plan General de Contabilidad Pública existen ingresos que se contabilizan en el patrimonio neto, como son las variaciones de valor razonable de determinados activos, o las subvenciones recibidas. Estas operaciones quedarán reflejadas en el estado de cambios en el patrimonio neto.

La primera parte de este estado (estado total de cambios en el patrimonio neto) informa de todos los cambios originados en el patrimonio neto derivados de los ajustes por cambios de criterios contables y correcciones de errores; ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio y operaciones con la entidad o entidades propietarias; otras variaciones en el patrimonio neto. La segunda parte (estado de ingresos y gastos reconocidos) recoge, además del resultado económico patrimonial de la entidad, los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto y las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta. La tercera parte (estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias) detalla las operaciones realizadas con la entidad o entidades propietarias de la entidad, distinguiendo entre las operaciones patrimoniales y otras.

Por su parte, el estado de flujos de efectivo informa del origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, e indica la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio. Se ha optado por aplicar el método directo en la confección de este estado, en sintonía con lo recomendado en la NIC-SP 2, al proporcionar este método una información más útil en la estimación de los flujos de efectivo futuros, frente al método indirecto, que parte del resultado económico patrimonial, sobre el que se aplica los correspondientes ajustes.

En este estado de flujos de efectivo se distingue entre las actividades de gestión, de inversión y de financiación. Las actividades de gestión incluyen las transacciones que intervienen en la determinación del resultado de la gestión ordinaria de la entidad y aquellas otras que no se clasifican en las otras dos. Las actividades de inversión incluyen los pagos y cobros que tienen su origen en la adquisición, enajenación o amortización de elementos del inmovilizado no financiero y de inversiones financieras. Las actividades de financiación incluyen los cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos valores emitidos por la entidad, aportaciones de la entidad o entidades propietarias, deudas con entidades de crédito, así como los pagos a la entidad o entidades propietarias o por reembolsos de pasivos financieros.

El estado de liquidación del presupuesto, realizado de acuerdo a la normativa presupuestaria vigente, se incluye en consonancia con la idea de integración de todas las cuentas de la entidad, se deriven o no de operaciones presupuestarias. Así, el estado de liquidación del presupuesto, aún aprobado en un momento diferente, se integra dentro de las cuentas anuales.

La memoria incluye una información más amplia y detallada que la del PGCP '92. Se debe informar de las normas de reconocimiento y valoración aplicadas y de otra información adicional que se considera relevante para la comprensión por los usuarios de las cuentas anuales. La información presupuestaria se ha agrupado en un único epígrafe, en el que se ha incorporado el remanente de tesorería como magnitud presupuestaria.

Cuarta parte

La cuarta parte incluye el cuadro de cuentas que, al igual que en el PGCP '92, tiene carácter obligatorio.

Hay que señalar el carácter orientativo de las cuentas del grupo 3, «Existencias», y la de las cuentas de los subgrupos 60, «Compras», 61, «Variación de existencias», 70, «Ventas», y 71, «Variación de existencias».

Berrikuntza gisa, bi talde berri ditu, 1992ko KPPOren aldean: «Ondare garbiari egotzitako gastuak» 8. taldea eta «Ondare garbiari egotzitako sarrerak» 9. taldea, eta ondare garbiari zuzenean egotzitako gastuak eta sarrerak sartzen ditu hurrenez hurren. Kontu horiek ekitaldia ixterakoan likidatzen dira, «Diru-laguntzak eta doikuntzak balio-aldaketagatik» 13. azpitaldeari dagozkion kontuen kargura.

Beste alde batetik, kontu-taula zabaldu da 1992ko KPPOren edukia hedatzeko, Kontabilitate Publikoko Plan honen bigarren zatia-
ren aintzatespen- eta balioespen-arauetan jasotako eragiketa berriei tokia egiteko.

«Ibilgetuaren amortizazio metatua» 28 azpitaldeko eta «Aktibo ez-korrienteen balio-narriadura» 29 azpitaldeko kontuak bereizi dira; izan ere, amortizazio metatuek eta narriaduragatiko balioespen-zuzenketek dagokion ondare-elementua agertzen den aktiboaren partida txikiagotzen dute balantzear.

Bosgarren zatia

Planeko taldeen, azpitaldeen eta kontuen definizioei eta kontabilitate-harremanei buruzkoa da. Kontabilitate-harremaneak kontuen ordaintzetaren eta zordunketaren arrazoi arruntenak zehazten dituzte, horietako bakoitzak onartzen dituen aukera guztiak ahiu gabe. Ondorioz, kontabilizazioa espresuki jaso ez den eragiketen kasuan, egoerak eskatzen duen idazpenaren edo idazpenen bidez egingo da eta oro har ezarritako irizpideak erabiliko dira.

LEHEN ZATIA

KONTABILITATE PUBLIKOAREN KONTZPTU-ESPARRUA

1. Urteko kontuen irudi fidela

Urteko kontuek informazio erabilgarria eman behar dute erabaki ekonomikoak hartu ahal izateko, eta erakundeei konfiantza eman zaizkien baliabideen gainean kontuak emateko balio behar dute. Horretarako, argitasunez idatzi behar dira eta ondarearen, egoera finantzarioaren, ondarearen emaitza ekonomikoaren eta kontabilitate-erakundearen aurrekontuaren gauzatzearen irudi fidela erakutsi behar dute.

Hala, kontabilitate-erakundea osatzen du izaera juridikoa eta bere aurrekontua duen eta kontuak sortu eta eman behar duen erakunde orok.

Urteko kontuek unitate bat osatzen duten ondoko dokumentuak hartzen dituzte barne: balantzea, ondarearen emaitza ekonomikoaren kontua, ondare garbiaren aldaketen egoera-orria, diru-fluxuen egoera-orria, aurrekontuaren likidazioaren egoera-orria eta memoria.

Hurrengo ataletan zehazten diren kontabilitate-irizpideen, printzipioen eta informazioaren baldintzak sistematikoki eta erregulartasunez aplikatuta, urteko kontuek aurrez aipatutako irudi fidela erakustea lortuko da. Horretarako, eragiketak kontabilizatzean, errealitate ekonomikoari begiratuko zaio, ez forma juridikoari soilik.

Kontabilitate Publikoko Plan Orokor honetan zehaztutako kontabilitateko baldintzak, printzipioak eta irizpideak betetzea irudi fidela emateko nahikoa ez dela ikusten bada, helburu hori betetzeko behar diren informazio osagarri guztiak gehitu beharko dira memorian.

Salbuespenezko kasu berezietan, baldintza, printzipio eta irizpide horiek betetzea bateraezina bada urteko kontuek eman behar duten irudi fidelarekin, ez da bidezkoa izango horiek aplikatzea. Horrelakoetan, behar bezala arrazoituko da memorian berezitasun hori, eta ondarean, finantza-egoeran eta enpresaren emaitzetan duen eragina azalduko da.

2. Urteko kontuetako informazioaren betebeharrak

Urteko kontuetako informazioaren betebeharrak eta ezaugarriak:

a) Argitasuna. Informazio argia da, erakundearen jardueren eta jarduten duen inguruaren gaineko arrazoizko ezagutzatik abiatuta, hartzailak esanahia uler dezakeenean.

Otra novedad respecto al PGCP '92 es la inclusión de dos nuevos grupos, el 8, «Gastos imputados al patrimonio neto» y el 9, «Ingresos imputados al patrimonio neto» para incluir, respectivamente, los gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio neto; estas cuentas se saldan al cierre del ejercicio con cargo a las cuentas del subgrupo 13, «Subvenciones y ajustes por cambio de valor» que correspondan.

Por otra parte, el cuadro de cuentas amplía el contenido del PGCP '92 para dar cabida a nuevas operaciones recogidas en las normas de reconocimiento y valoración de la segunda parte del nuevo Plan General de Contabilidad Pública.

Se han desagregado las cuentas de los subgrupos 28, «Amortización acumulada del inmovilizado», y 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», ya que en el balance las amortizaciones acumuladas y las correcciones valorativas por deterioro minorarán la partida del activo en la que figure el elemento patrimonial a que se refieran.

Quinta parte

Se dedica a las definiciones y relaciones contables de los grupos, subgrupos y cuentas del Plan. Las relaciones contables definen los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas, sin agotar todas las posibilidades que cada una de ellas admiten. Por lo tanto, cuando se trate de operaciones cuya contabilización no se haya recogido de forma expresa, se efectuará realizando el asiento o asientos que procedan, utilizando los criterios establecidos con carácter general.

PRIMERA PARTE

MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

1. Imagen fiel de las cuentas anuales

Las cuentas anuales deben suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados. Para ello, deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable.

A tales efectos, constituye la entidad contable todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas.

Las cuentas anuales comprenden los siguientes documentos que forman una unidad: el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

La aplicación sistemática y regular de los requisitos de la información y principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la anteriormente citada imagen fiel. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones, se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos de la información y principios y criterios contables incluidos en este Plan General de Contabilidad Pública no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrará en la memoria la información complementaria precisa para alcanzar este objetivo.

En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia, y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales

La información incluida en las cuentas anuales debe cumplir los requisitos o características siguientes:

a) Claridad. La información es clara cuando los destinatarios de la misma, partiendo de un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y del entorno en el que opera, pueden comprender su significado.

b) Garrantzia. Informazioa garrantzitsua da gertakariak (iraganekoak, oraingoak eta etorkizunekoak) ebaluatzeko edo lehenengo ebaluazioak zuzentzeko nahiz egiaztatzeko erabilgarria denean. Horrek esan nahi du informazioa egokia izan behar dela, eta garrantzi erlatiboa (informazio hori kanpo uzteak edo zehatz ez emateak edozer hartzaileraren erabaki ekonomikoan eragin dezakeenean) duen informazioa ere barne hartu behar du.

c) Fidagarritasuna. Informazioa fidagarria da errakuntza materialik edo zehartasunik ez duenean eta irudikatu nahi duenaren irudi fideltzat har daitekeenean. Baldintza hau betetzeak zera esan nahi du:

- Informazioa osoa eta objektiboa izatea.
- Eragiketen oinarri ekonomikoa forma juridikoari gailentzea.
- Ziurgabetasunaren aurrean, zuhurra izatea estimazioak eta balioespenak egitean.

d) Alderagarria izatea. Informazioa alderagarria da, beste erakunde batzuetako informazioaren aldera daitekeenean edo erakunde horren beraren beste aldi batzuetako informazioarekin aldera daitekeenean.

3. Kontabilitate-printzipioak

1. Jarraian zehaztutako ondarearen izaera ekonomikoa duten kontabilitate-printzipioak ezarri garatuko da erakunde baten kontabilitatea:

a) Kudeaketa jarraitua. Erakundeak jarduerarekin denbora mugagabe jarraituko duela usteko da, kontrakorrik frogatu ezean. Beraz, printzipio hauek ez dira ezarriko ondarearen likidazio-balioa zehazteko.

b) Sortzapena. Transakzioak eta beste hainbat egitate ekonomiko euren irudikatzen dituzten ondasun- eta zerbitzu-korronte errealearen arabera aintzatetsi beharko dira, eta ez eurretatik eratorritako finantza- edo moneta-korrontea gertatzen denean. Printzipio honekin bat eginez aintzatetsitako elementuak aktiboak, pasiboak, ondare garbia, sarrerak eta gastuak dira.

Zerbitzu- eta ondasun-korronte erreala argi identifikatu ezin bada, gastuak, sarrerak edo egoerak eskatzen dituen elementuak aintzatetsiko dira, eragiten dieten aktibo- eta pasibo-aldaketak sortzen direnean.

c) Uniformetasuna. Aukera bat baino gehiago dagoenean eta irizpide bat hautatzen denean, denboran zehar mantendu egin behar da eta ezaugarri berberak dituzten ondare-elementu guztiei aplikatu, irizpidea hautatzeko izan diren arrazoiak aldatzen ez diren artean.

Horiek aldatzen badira, inguruabarrak memorian jasoko dira, aldaketak urteko kontuetan izandako eragin kuantitatiboa eta kualitatiboa zehaztuz.

d) Zuhurtasuna. Ziurgabetasunaren aurrean, zuhurra izan behar da estimazioak eta balioespenak egitean, aktiboak edo sarre-
rak neurritz kanpo balioetsi ez daitezen eta obligazioak edo gastuak gutxietsi ez daitezen. Baina, gainera, zuhurra izateak ez ditu aktiboak edo sarre-
rak gutxietsi behar eta obligazioak edo gastuak neurritz kanpo balioetsi behar. Izan ere, horrek informazioari neutral-
tasuna kenduko lioke eta bere fidagarritasunari kalte egingo lioke.

e) Ez konpentsatzea. Arauren batek espresuki kontrakoa ezarri ezean, balantzeko aktiboko eta pasiboko partidak ezin izango dira konpentsatu, ezta ondarearen emaitza ekonomikoaren kontua edo ondare garbiaren aldaketen egoera-orria osatzen duten gastuak eta sarrerak ere, eta urteko kontuak osatzen dituzten elementuak bakoitza bere aldetik balioetsiko dira.

f) Garrantzi erlatiboa. Kontabilitate-printzipio edo -irizpideak aplikatzea, euren eta euren eraginek izan dezaketen garrantzi erlatiboak zuzenduko du. Hortaz, horietako batzuk zorrotz ez aplikatzea onartuko da, zorrotasun ezak eragin handirik ez duenean, hau da, garrantzi erlatibo txikia duenean kuantitatiboki nahiz kualitatiboki eta, beraz, ondare-egoeraren eta subjektu ekonomikoaren emaitzen irudi fidela aldatzen ez duenean. Garrantzi erlatibo

b) Relevancia. La información es relevante cuando es de utilidad para la evaluación de sucesos (pasados, presentes o futuros), o para la confirmación o corrección de evaluaciones anteriores. Esto implica que la información ha de ser oportuna, y comprender toda aquella que posea importancia relativa, es decir, que su omisión o inexactitud pueda influir en la toma de decisiones económicas de cualquiera de los destinatarios de la información.

c) Fiabilidad. La información es fiable cuando está libre de errores materiales y sesgos y se puede considerar como imagen fiel de lo que pretende representar. El cumplimiento de este requisito implica que:

- La información sea completa y objetiva.
- El fondo económico de las operaciones prevalezca sobre su forma jurídica.
- Se deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre.

d) Comparabilidad. La información es comparable, cuando se pueda establecer su comparación con la de otras entidades, así como con la de la propia entidad correspondiente a diferentes periodos.

3. Principios contables

1. La contabilidad de la entidad se desarrollará aplicando los principios contables de carácter económico patrimonial que se indican a continuación:

a) Gestión continuada. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que continúa la actividad de la entidad por tiempo indefinido. Por tanto, la aplicación de los presentes principios no irá encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio.

b) Devengo. Las transacciones y otros hechos económicos deberán reconocerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos. Los elementos reconocidos de acuerdo con este principio son activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos.

Si no puede identificarse claramente la corriente real de bienes y servicios se reconocerán los gastos o los ingresos, o el elemento que corresponda, cuando se produzcan las variaciones de activos o pasivos que les afecten.

c) Uniformidad. Adoptado un criterio contable dentro de las alternativas permitidas, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección.

Si procede la alteración justificada de los criterios utilizados, dicha circunstancia se hará constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

d) Prudencia. Se deberá mantener cierto grado de precaución en los juicios de los que se derivan estimaciones bajo condiciones de incertidumbre, de tal manera que los activos o los ingresos no se sobrevaloren, y que las obligaciones o los gastos no se infravaloren. Pero, además, el ejercicio de la prudencia no debe suponer la minusvaloración de activos o ingresos ni la sobrevaloración de obligaciones o gastos, realizados de forma intencionada, ya que ello privaría de neutralidad a la información, suponiendo un menoscabo a su fiabilidad.

e) No compensación. No podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance, ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta del resultado económico patrimonial o el estado de cambios en el patrimonio neto, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales, salvo aquellos casos en que de forma excepcional así se regule.

f) Importancia relativa. La aplicación de los principios y criterios contables, deberá estar presidida por la consideración de la importancia en términos relativos que los mismos y sus efectos pudieran presentar. Por consiguiente, podrá ser admisible la no aplicación estricta de alguno de ellos, siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación constatada sea escasamente significativa y no altere, por tanto, la ima-

txikia duten partidak eta zenbatekoak izaeraz edo funtzioz antze-koak diren beste batzuekin elkartuta aurkeztu ahal izango dira. Printzipio hau aplikatu arren, ez dira inoiz lege-arauak hautsiko.

Aurreko printzipioen artean gatazkaren bat sortuz gero, lehen-tasuna emango zaio urteko kontuek erakundearen ondarearen, finan-tza-egoeraren eta emaitzen irudi fidela emateko egokiena denari.

2. Aurrekontu-araudi aplikagarrian jasotako aurrekontu iza-era duten printzipioak ere ezarriko dira; hurrengo hauek, bereziki:

a) Aurrekontu-egoztearen printzipioa. Gastuen eta sarreraren aurrekontuei ezarri beharreko eragiketen egoztearen hurrengo irizpi-deei jarraiki egin beharko da:

— Aurrekontuen gastu eta sarrerak euren izaera ekonomiko-aren arabera egotziko dira, eta gastuen kasuan, gainera, eurekin lortu nahi den helburuaren arabera. Aurrekontuen gastu eta sarrerak sailkatzeko, horiek kudeatzeaz ardura-zen den organoak esandakoa jarraituko da.

— Erosketetatik, obretatik, zerbitzuetatik, emateetatik edo gastuetatik, oro har, eratorritako aurrekontu-obligazioak horiek egiten diren ekitaldiaren aurrekontuari egotziko zaizkio dagoz-kien kredituen kargura. Aintzatesten edo likidatzen diren eki-taldiaren aurrekontuei egotziko zaizkie eskubideak.

b) Jaregite-printzipioa. Oro har, aurrekontu izaera duten sarrerak izaera horretako gastu guztiak finantzatzera bideratuko dira, batzuen eta besteen artean harreman zuzenik izan gabe. Aurre-kontu-gastu zehatz batzuk euren eragiten diren aurrekontuen sarrera jakinen finantzatzen badira, kontabilitate-sistemak egoera hori islatu ahalko du eta horren jarraipena egitea baimendu.

4. Urteko kontuetako elementuak

1. Erakundearen finantza-egoerarekin nahiz ondarearekin erla-zionatuta dauden urteko kontuen elementuak, balantzean erre-gistratzen direnak, ondoko hauek dira:

a) Aktiboak: erakundeak ekonomikoki kontrolatzen dituen onda-sunak, eskubideak eta bestelako baliabideak, lehenagoko gerta-eren ondorioz sortuak eta espero denez, erakundeari etorkizune-an etekin ekonomikoak eta zerbitzu-potentziala emango dizkietenak. Aktibo gisa kalifikatuko dira beste aktibo batzuen etekin ekonomi-koa edo zerbitzu-potentziala lortzeko beharrezkoak direnak.

«Etorkizuneko etekin ekonomikoak» daramatzaten aktiboak ondasunen bidez edo ondasun horiekin zerbitzuak emanaz etekin ekonomikoa sortzeko helburuarekin erabiltzen direnak dira: aktibo batek etekin komertziala lortzen du baldin eta erabiltzeko modua irabaziak lortzera zuzendutako erakundeek hartutakoarekin bat bada-tor. Etekin komertziala lortzeko aktibo bat izateak adierazten du era-kundeak aktibo horren bidez (edo aktibo horren unitatearen bidez) diru-fluxuak lortu nahi dituela eta aktibo hori izateak barne hartzen duen arriskua islatzen duten etekinak lortu nahi dituela.

«Zerbitzu-potentziala» daramaten aktiboak etekin komertzia-lak lortzea ez den beste helburu batzuekin edukitzen diren aktibo-ak dira, esaterako, aktibo horiek sortzen dituzten fluxu sozioeko-nomikoak, herritarrei onurak egiten dietenak; alegia, gizarte-onura edo zerbitzu-potentziala.

b) Pasiboak: uneko obligazioak, lehenago gertaeren ondo-rioz sortuak. Horiek desagertzearekin baliteke etekin ekonomiko-ak dakartzaten baliabideak eta zerbitzu-potentziala gutxitzea. Ondorio hauetarako, hornidurak ere hemen sartzen dira.

c) Ondare garbia: erakundearen aktiboak pasibo guztiak kendutakoan geratzen den zatia. Hor sartzen dira erakundeek edo erakunde jabeek, erakundea sortu zenean edo geroago, eginda-ko ekarpenak (pasibo izaerarik ez dutenak) eta emaitza metatuak edo ondarea ukitzen duten bestelako aldakuntzak.

gen fiel de la situación patrimonial y de los resultados del sujeto económico. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función. La aplicación de este principio no podrá implicar en caso alguno la transgresión de normas legales.

En los casos de conflicto entre los anteriores principios con-tables deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuen-tas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado económico patrimonial de la entidad.

2. También se aplicarán los principios contables de carácter presupuestario recogidos en la normativa presupuestaria aplica-ble, y en especial los siguientes:

a) Principio de imputación presupuestaria. La imputación de las operaciones que deban aplicarse a los Presupuestos de gastos e ingre-sos deberá efectuarse de acuerdo con los siguientes criterios:

— Los gastos e ingresos presupuestarios se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica y, en el caso de los gastos, además, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir. Los gastos e ingresos presupues-tarios se clasificarán, en su caso, atendiendo al órgano encar-gado de su gestión.

— Las obligaciones presupuestarias derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general se impu-tarán al Presupuesto del ejercicio en que éstos se realicen y con cargo a los respectivos créditos; los derechos se impu-tarán al Presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden.

b) Principio de desafectación. Con carácter general, los ingre-sos de carácter presupuestario se destinarán a financiar la totali-dad de los gastos de dicha naturaleza, sin que exista relación direc-ta entre unos y otros. En el supuesto de que determinados gastos presupuestarios se financien con ingresos presupuestarios espe-cíficos a ellos afectados, el sistema contable podrá reflejar esta cir-cunstancia y permitir su seguimiento.

4. Elementos de las cuentas anuales

1. Los elementos de las cuentas anuales relacionados con el patrimonio y la situación financiera de la entidad, que se regis-tran en el balance son:

a) Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados eco-nómicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. También serán calificados como activos aquellos que sean necesarios para obtener los ren-dimientos económicos o el potencial de servicio de otros activos.

Los activos portadores de «rendimientos económicos futuros» son aquellos que se poseen con el fin de generar un rendimiento comercial a través de la provisión de bienes o prestación de ser-vicios con los mismos: un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma consistente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios. La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que la enti-dad pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad a la que pertenece el activo) y obtener un ren-dimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

Los activos portadores de «potencial de servicio» son aque-llos que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos socia-les que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

b) Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

c) Patrimonio neto: constituye la parte residual de los acti-vos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su consti-tución o en otros posteriores, por la entidad o entidades propieta-rias, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resul-tados acumulados u otras variaciones que le afecten.

2. Hurrengoak ondarearen emaitza ekonomikoaren neurriarekin eta ondare garbiana egindako beste doitze batzuekin lotutako elementuak (ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuan edo ondare garbiaren aldakuntzen egoera-orrian islatzen dira):

a) Sarrerak: ekitaldian zehar erakundearen ondare garbiak izandako gehikuntzak, bai aktiboen barneratzeagatik, gehikuntzagatik edo pasiboen gutxikuntzagatik, betiere erakundeek edo erakunde jabeek egindako ekarpenak, diruzkoak nahiz bestelakoak ez badira.

b) Gastuak: ekitaldian zehar erakundearen ondare garbiak izandako gutxikuntzak, bai aktiboen irteeragatik edo beherapenagatik, bai pasiboen aintzatespen edo gehikuntzagatik. Baldin eta, gutxikuntza horiek ez badira sortu erakunde edo erakunde jabeek egindako ondare-ekarpenen itzulketengatik, itzulketa horiek diruzkoak edo ez diruzkoak izan.

Ekitaldiko sarrerak eta gastuak bere emaitzara egotziko, ez baldin badira zuzenean egozten ondare garbira, Kontabilitate Publikoko Plan Orokor honen bigarren zatian edo Plana garatzen duen arauaren batean ezarritakoaren arabera.

3. Ondorengoak dira aurrekontuaren likidazioaren egoera-orrian islatzen den aurrekontuaren gauzatzearekin erlazionatutako elementuak:

a) Aurrekontu-gastuak: Erakundearen gastuen aurrekontuan jasotako kredituen erabilera adierazten duten fluxuak dira. Gastuetan, aktiboen erosketan edo pasibo finantzarioen baliogabetzean jatorria duen aurrekontua ordaintzeko obligazioa dakarte.

b) Aurrekontu-sarrerak: Erakundearen aurrekontu-gastuak finantzatzeko baliabideak zehazten dituzten fluxuak dira. Aurrekontu-kobrantarako eskubideak sortzen dituzte. Dagozkien aurrekontuei egotzi behar zaizkie, jatorria pasibo finantzarioen jaulkipenean, aktiboen baliogabetzean edo epemugan, inorenganatzean edo sarretan jatorria dutenei.

4. Hurrengoak dira diru-fluxuen egoera-orrian islatzen diren diruzaintza-mugimenduekin erlazionatutako elementuak:

a) Kobrantzak: Diruaren sarrera-fluxuak dira eta erakundearen diruzaintza haztea dakarte.

b) Ordainketak: Diruaren irteera-fluxuak dira eta erakundearen altxortegia txikitzea dakarte.

5. Urteko kontuetako elementuak erregistratzeko edo aintzatesteko irizpideak

1. Erregistroko irizpideak.

Erregistroa edo aintzatespena urteko kontuetako hainbat elementu kontabilitatera sartzeko prozesua da. Horretarako aurreko atalean jasotako irizpideak eta atal honetan jasoko direnak bete behar dira. Ordena kronologiko egokian erregistratu behar dira gertakari ekonomiko guztiak.

2. Aktiboak eta pasiboak.

Ondoko kasuetan aktiboak balantzean aintzatzetsi behar dira:

— Horiei esker erakundeak etorkizunean etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala lortuko direla uste denean.

— Betiere, fidagarritasunez balioetsi daitezkeenean.

Bi horietako lehenak esan nahi du aktiboari loturiko arrisku eta abantailak erakundeari insuldatu zaizkiola.

Aktibo bat aintzatestea esan nahi du, aldi berean, pasibo bat edo sarrera bat aintzatestea, edo beste aktibo edo gastu bat murriztea edo ondare garbiaren handitzea. Era berean, aktiboetatik lortzea espero den etekin ekonomikoaren nahiz zerbitzu-potentzialaren murrizpena ere aintzatzetsi beharko da, izan narriadura fisikoarengatik, erabiliz higatzeagatik edo zaharkituta geratzeagatik.

Ondoko kasuetan pasiboak balantzean aintzatzetsi behar dira:

— Epemugan, obligazioa kitatzeko, etorkizuneko etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala barne hartzen dituzten baliabideak eman edo laga behar direla uste denean.

2. Los elementos relacionados con la medida del resultado económico patrimonial y otros ajustes en el patrimonio neto, que se reflejan en la cuenta del resultado económico-patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto son:

a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones patrimoniales, monetarias o no, de la entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales.

b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en devoluciones de aportaciones patrimoniales y en su caso distribuciones, monetarias o no, a la entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán al resultado del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad Pública o en su normativa de desarrollo.

3. Los elementos relacionados con la ejecución del presupuesto que se reflejan en el estado de liquidación del presupuesto son:

a) Gastos presupuestarios: Son aquellos flujos que suponen el empleo de créditos consignados en el presupuesto de gastos de la entidad. Su realización conlleva obligaciones a pagar presupuestarias con origen en gastos, en adquisición de activos o en la cancelación de pasivos financieros.

b) Ingresos presupuestarios: Son aquellos flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad. Generan derechos de cobro presupuestarios, que deben imputarse al correspondiente presupuesto, con origen en ingresos, en la enajenación, el vencimiento o la cancelación de activos o en la emisión de pasivos financieros.

4. Los elementos relacionados con movimientos de tesorería que tienen su reflejo en el estado de flujos de efectivo son:

a) Cobros: Son los flujos de entrada de efectivo y suponen un aumento de la tesorería de la entidad.

b) Pagos: Son los flujos de salida de efectivo y suponen una disminución de la tesorería de la entidad.

5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales

1. Criterios de registro.

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan a la contabilidad los diferentes elementos de las cuentas anuales cuando cumplan las definiciones del apartado anterior y los criterios establecidos en este apartado. Todos los hechos económicos deben ser registrados en el oportuno orden cronológico.

2. Activos y pasivos.

Los activos deben reconocerse en el balance cuando:

— Se considere probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, rendimientos económicos o un potencial de servicio en el futuro.

— Y siempre que puedan valorarse con fiabilidad.

La primera de las dos condiciones supone que los riesgos y ventajas asociados al activo han sido traspasados a la entidad.

El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo o de un gasto, o el incremento del patrimonio neto. Asimismo, habrá de reconocerse cualquier disminución en los rendimientos económicos o el potencial de servicio esperados de los activos, ya venga motivada por su deterioro físico, por su desgaste a través del uso, o por su obsolescencia.

Se reconocerá un pasivo en el balance cuando:

— Se considere probable que, a su vencimiento, y para liquidar la obligación, deban de entregarse o cederse recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio futuros.

— Bere balioa fidagarritasunez zehaztu behar denean.

Pasibo bat aintzatesteak esan nahi du, aldi berean, aktibo edo gastu bat aintzatestea, edo beste pasibo bat murriztea, edo sarre-rena edo ondare garbiarena.

Aurrekontua egiterakoan isla izan dezaketen aktibo eta pasi-boei dagokienez, kasu bakoitzean jarritako prozeduraren arabera, aurrekontuen gastuak edo sarrera aintzatesteko ekintzak zehaz-ten direnean egingo da aintzatespena.

3. Sarrerak eta gastuak.

Erakundearen baliabide ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala hazi direlako onartzen dira sarrerak ondarearen emaitza ekono-mikoaren kontuan edo ondare garbiaren aldaketen egoera-orrian. Aktiboak gehitu direlako edo pasiboak murriztu direlako hazten dira zerbitzu-potentzial edo baliabide ekonomiko horiek, betiere, zen-batekoa fidagarritasunez zehatz daitekeenean. Beraz, horrek, aldi berean aktibo bat, aktibo baten hazkundera, edo pasibo baten desa-gerpena edo murrizpena aintzatestea dakar.

Erakundearen baliabide ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala murrizten direnean ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuan edo ondare garbiaren aldaketen egoera-orrian gastua aintzatetsi behar da. Aktiboak murriztu direlako edo pasiboak gehitu direlako murrizten dira baliabide ekonomiko edo zerbitzu-potentzial horiek, betiere, zenbatekoa fidagarritasunez balioetsi daitekeenean. Gas-tu bat aintzatesteak, aldi berean pasibo bat, edo pasibo horren haz-kundera, edo aktibo baten desagerpena edo murrizpena dakartza.

Aurrekontua egiterakoan isla izan dezaketen gastuei eta sarrerei dagokienez, kasu bakoitzean jarritako prozeduraren ara-bera, aurrekontuen gastuak eta sarrerak aintzatesteko ekintzak zehaz-ten direnean egingo da aintzatespena.

Edonola ere, urteko kontuen denboraldi berean erregistratu-ko dira transakzio berberetatik edo beste gertaera ekonomiko batzue-tatik zuzenean eta aldi berean sortzen diren gastuak eta sarrerak.

4. Aurrekontu-gastuak eta -sarrerak.

Aurrekontuaren likidazio egoeran aurrekontu-gastua aintzatetsiko da, jarritako prozeduraren arabera, aurrekontu-obligazioa aintza-testeko eta kitatzeko dagokion administrazio-egintza agintzen denean. Ordaindu beharreko aurrekontu-obligazioa aintzatestea dakar, bai eta aktibo edo gastu baten aintzatespena edo beste pasi-bo edo sarrera baten murrizpena ere.

Aurrekontuaren likidazio egoeran aurrekontu-sarrera aintzatetsiko da, jarritako prozeduraren arabera, kobrantza-eskubidea kobratzeko dagokion administrazio-egintza agintzen denean edo kuantifikatzen duen dokumenturen bat dagoenean. Kobratzeko aurrekontu-esku-bidea aintzatestea dakar, bai eta pasibo edo sarrera baten ain-tzatespena, beste aktibo edo gastu baten murrizpena edota onda-re garbiaren hazkundera ere.

6. Balioespen-irizpideak

Balioespena urteko kontuak osatzen dituzten elementuetako bakoitzari diru-balio bat esleitzeko prozesua da, elementu horie-tako bakoitza balioesteko Kontabilitate Publikoko Plan Orokor honen bigarren zatian ezarritako arauen arabera.

Aintzatespen- eta balioespen-arau bereziren batean balioes-pen-irizpideen garapenik baldin bada, horri kasu egingo zaio.

Horretarako, ondoko definizioak izango dira kontuan:

1) Eskuratze-prezioa.

Eskuratze-prezioan sartzen da dirutan edo partida baliokide-tan ordaindutako edo ordaindu beharreko zenbatekoa eta, halaber, aktiboa erostearekin edo erabiltzeko prest jartzearekin _helburu era-bilerarako_ lotutako edozer kostu.

— Y es necesario que su valor pueda determinarse con fia-bilidad.

El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconoci-miento simultáneo de un activo o de un gasto, o la disminución de otro pasivo, o de ingresos o del patrimonio neto.

Cuando se trate de activos y pasivos que también tengan refle-jo en la ejecución del presupuesto, el mencionado reconociemien-to podrá realizarse cuando, de acuerdo con el procedimiento esta-blecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos que determinan el reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios.

3. Ingresos y gastos.

El reconocimiento de ingresos en la cuenta del resultado eco-nómico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea median-te un incremento de activos, o una disminución de los pasivos, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo de un activo, o de un incremento en un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo.

Debe reconocerse un gasto en la cuenta del resultado eco-nómico-patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, cuando se produzca una disminución de recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea mediante un decre-mento en los activos, o un aumento en los pasivos, y siempre que pueda valorarse o estimarse su cuantía con fiabilidad. El recono-cimiento de un gasto implica, por tanto, el simultáneo reconocimiento de un pasivo, o de un incremento en éste, o la desaparición o dis-minución de un activo.

Cuando se trate de gastos e ingresos que también tengan refle-jo en la ejecución del presupuesto el mencionado reconocimiento se podrá realizar cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos que determinan el reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios.

En cualquier caso, se registrarán en el mismo periodo de cuen-tas anuales, los gastos e ingresos que surjan directa y conjunta-mente de las mismas transacciones u otros hechos económicos.

4. Gastos e ingresos presupuestarios.

Se reconocerá un gasto presupuestario en el estado de liqui-dación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimien-to establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria. Supone el reconocimiento de la obligación presupuestaria a pagar, y simultáneamente el de un activo o de un gasto, o la dis-minución de otro pasivo o de ingresos.

Debe reconocerse un ingreso presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de liqui-dación del derecho de cobro, o documento equivalente que lo cuan-tifique. Supone el reconocimiento del derecho presupuestario a cobrar, y simultáneamente el de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo, o de un gasto o el incremento del patri-monio neto.

6. Criterios de valoración

La valoración es el proceso por el que se asigna un valor mone-tario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anua-les, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de valoración rela-tivas a cada uno de ellos, incluidas en la parte segunda de este Plan General de Contabilidad Pública.

Si existe un desarrollo de criterios de valoración en alguna nor-ma de reconocimiento y valoración particular habrá que atender a ello.

A tal efecto, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

1) Precio de adquisición.

El precio de adquisición de un activo es el importe, en efecti-vo u otros activos, pagado o pendiente de pago, que correspon-da al mismo, así como cualquier coste directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado.

2) Ekoizpen-kostua.

Ekoizpen-kostuan sartzen da lehengaien eta bestelako material kontsumigarrien eskuratze-prezioa, aktiboari zuzenean egotz dakizkiokeen ekoizpen-faktoreena eta aktiboarekin zeharka lotutako ekoizpen-kostuei dagokien arrazoizko zatia, kostu horiek ekoizpen-, eraikitze- edo fabrikazio-denboraldikoak badira, ekoizpen-baliabideen lanerako ahalmen normala erabili badute eta aktiboa martxan edo erabilgarri jartzeko beharrezkoak badira.

3) Pasibo baten kostua.

Pasibo baten kostua zorpetzeagatik jasotako kontrapartidaren balioa da.

4) Arrazoizko balioa.

Aktibo baten truke eskura daitekeen zenbatekoa edo pasibo bat kitatzeko eman beharrekua, alderdi interesatuen, behar bezala informatuen artean egindako eragiketa baten bitartez, elkarrekiko independentzia osoz. Arrazoizko balioa zehazteko ez dira kenduko inorenganatzean sor litezkeen transakzio-kostuak. Ez da inolaz ere arrazoizko baliotzat joko, behartuta, presaka edo borondatearen kontrako likidazio-egoera baten ondorioz egindako eragiketetatik ateratako balioa.

Oro har, arrazoizko balioa kalkulatzeko, merkatuko balio fidagarri bat hartuko da erreferentzia gisa. Alde horretatik, merkatu aktibo batean kotizatutako prezioa izango da arrazoizko balioaren erreferentziarik onena. Merkatu aktiboa izateko baldintza hauek bete behar ditu:

- Elkartrukatzen diren ondasunak edo zerbitzuak homogeneoak izatea;
- Ondasun edo zerbitzu jakin batentzat erosleak edo saltzaileak ia edozein unetan aurkitu ahal izatea; eta
- Prezioak ezagunak eta publikoarentzat erraz ezagutzeko modukoak izatea. Gainera, prezio horiek merkatuko transakzio errealak, eguneratuak eta erregularrak adierazten dituzte.

Merkatu aktiborik ez dagoenean, balioespen-ereduak eta -teknikak erabiliko dira elementu bakoitzaren arrazoizko balioa kalkulatzeko. Balioespen-eredu eta -tekniketan sartzen dira, erabilgarri egonez gero, interesatuta eta behar bezala informatuta dauden alderdiek, elkarren beharrik izan gabe, duela gutxi egin dituzten transakzioen erreferentziak, bai eta funtsean berdinak diren beste aktibo batzuen arrazoizko balioaren erreferentziak, etorkizuneko diru-fluxu zenbatetsiak deskontatzeko metodoen erreferentziak eta oro har aukerak balioesteko erabiltzen diren ereduak ere. Edozein modutan, erabiltzen diren balioespen-teknikek koherenteak izan beharko dute merkatuan prezioak ezartzeko onartzen eta erabiltzen diren metodologiekin eta, merkatuan prezio-estimazio errealistagoak egiten dituela erakutsi duen balioespen-teknikaren bat baldin badago, hori erabili beharko da.

Erabiltzen diren balioespen-teknikek ahalik eta gehien baliatu behar dituzte merkatuan ikus daitezkeen datuak eta merkatuan parte hartzen dutenek prezioa finkatzeko kontuan hartuko lituzketen faktoreak, eta ahalik eta gutxien jo behar dute behatu ezin diren datuetara.

Erakundeak aldizka ebaluatu beharko du balioespen-teknika. Horretarako aktibo horretan bertan egin berri diren transakzioen prezio behagarriak edo eskura dauden merkatuko datu behagarrietan oinarritutako prezioak erabiliko ditu.

Ondoko kasuetan ez da fidagarritzat joko lehenagoko balioespen-ereduen eta -tekniken bidez lortutako arrazoizko balioa:

- Arrazoizko balioaren estimazio-tartean aldagarritasuna esanguratsua da, edo
- Tarte horren barruko estimazioen probabilitatea ezin da neurtu arrazoizko balioaren estimazioan erabili ahal izateko.

Balioespena egin behar denean arrazoizko balioan, fidagarritasunez balioetsi ezin diren elementuak (merkatuko balioari erreferentzia eginez edo aurrez adierazitako balioespen-metodo eta -tekniken bidez) erosketa-prezioan, produkzio-kostuan edo kostu amortizatuan balioetsiko dira. Memorian gertakari honen eta berau eragin duten baldintzen aipamena egingo da.

2) Coste de producción.

El coste de producción de un activo incluye el precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumidos, el de los factores de producción directamente imputables al mismo, y la fracción que razonablemente corresponda de los indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al período de producción, construcción o fabricación, y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

3) Coste de un pasivo.

El coste de un pasivo es el valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda.

4) Valor razonable.

Es el importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente, o como consecuencia de una liquidación involuntaria.

Con carácter general, el valor razonable se calculará con referencia a un valor de mercado fiable. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por tal aquel en el que se den las siguientes condiciones:

- Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos.
- Pueden encontrarse en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y;
- Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales y actuales y producidas con regularidad.

En aquellos elementos para los que no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, referencias al valor razonable de otros activos que son sustancialmente iguales, descuentos de flujos de efectivo y modelos generalmente aceptados para valorar opciones. En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías generalmente aceptadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios.

Las técnicas de valoración empleadas deberán maximizar el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el precio, y limitar en todo lo posible el empleo de datos no observables.

La entidad deberá evaluar la técnica de valoración de manera periódica, empleando los precios observables de transacciones recientes en ese mismo activo o utilizando los precios basados en datos observables de mercado que estén disponibles.

Se considerará que el valor razonable obtenido a través de los modelos y técnicas de valoración anteriores no es fiable cuando:

- La variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable es significativa o,
- Las probabilidades de las diferentes estimaciones dentro de este rango no se pueden medir razonablemente para ser utilizadas en la estimación del valor razonable.

Cuando proceda la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, con referencia a un valor de mercado o mediante los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su precio de adquisición, coste de producción o coste amortizado, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

5) Balio bihurtgarri garbia.

Aktiboaren balio bihurtgarri garbiaren zenbatekoa merkatuan inorenganatzearen bidez lor daiteke, modu natural edo ez behartuan, eta hori egiteko beharrezko kostuak ken daitezke, bai eta ekoizpena, eraikuntza edo fabrikazioa amaitzeko beharrekostuak ere, baldin eta abian dauden produktuak badira.

6) Erabilera-balioa.

Erakundearen etorkizuneko etekin ekonomikoan barne hartzen dituzten aktiboaren erabilera-balioa zera da: erakunde baten aktibitatearen bilakaera arruntan, dirua erabili delako (edo inorenganatzearen edo beste gertaeraren baten ondorioz), izatea espero den diru horien fluxuen oraingo balioa, arriskurik gabeko merkaturako interes-tasaren arabera eguneratuta. Diru-fluxuen banaketa ziurgabetasunari lotuta dagoenean, fluxu hori aintzatetsiko da diru-fluxuen estimazioei probabilitateak ezarrita. Edonola ere, estimazio horiek kontuan izan beharko dute merkaturako partaideek kontsideratuko luketen beste edozein alderdi, hala nola balioetsitako aktiboaren likidezia-maila.

Erakundearentzako zerbitzu-potentziala dakarten aktiboaren erabilera-balioa zerbitzu-potentziala mantenduz aktiboak orain duen balioa da. Aktiboari eman zaion erabilera islatzeko, aktiboaren birjarpen-kostuari metatutako amortizazioa (kostu horren oinarriaren gainean kalkulaturik) kenduz zehazten da.

7) Salmenta-kostuak.

Aktibo baten salmentari zuzenean egotz dakizkiokeen kostu gehigarriak dira, erakundeak saltzeko erabakia hartu izan ez balu sortuko ez liratekeenak, gastu finantzarioak kenduta. Aktiboaren jabetza transferitzeko egin beharrekostuak legezkostuak eta salmentakomisioak sartzen dira.

8) Zenbateko berreskuragarria.

Aktibo baten zenbateko berreskuragarria bere arrazoizko balioari salmenta gastua eta bere erabilera-balioa kenduta lortzen dena da.

9) Aktibo edo pasibo baten uneko balioa.

Uneko balioa, negozioaren martxa normalean, aktibo baten-gatik hartuko edo pasibo batengatik ordainduko diren diru-fluxuen zenbatekoa da, deskontu-tasa egokian eguneratua.

10) Aktibo edo pasibo finantzario baten kostu amortizatua.

Kostu amortizatua kalkulatzeko, printzipaletik dagoeneko itzulitako zatia kentzen zaio aktibo edo pasibo finantzario baten hasierako balioespenean ezarritako zenbatekoari, eta hasierako zenbatekoaren eta mugaeguneko errenbolsotako balioaren arteko diferentziatik ondasun ekonomikoaren emaitzaren kontura (interes-tasa efektiboaren metodoaren bitartez) egotzitako zatia gehitu edo kentzen zaio, egoki denaren arabera, eta, aktibo finantzarioak direnean, narriaduragatik kontabilizatutako balio-gutxitze oro kentzen zaio balioa zuzentzeko kontu baten bitartez.

Interes-tasa efektiboa, kontratuan ezarritako baldintzetatik abiatuta eta etorkizuneko kreditu-arriskuengatik izandako galerak kontuan hartu gabe, aktibo edo pasibo finantzario baten eta horren bizi-tzan zehar espero diren diru-fluxu estimatuen balioa berdintzen dituen eguneratze-tasa da; finantzaketa ematean aurrez kargatzen diren aktibo finantzarioak ere sartuko dira kalkuluan. Denboraldi estatistikorrera, diru-fluxuen estimazio fidagarriak ez dagoenean, estimazio fidagarria dagoen azken aldiko fluxuen berdintzat hartuko dira geratzen diren beste fluxuak ere.

11) Aktibo edo pasibo finantzarioei egozteko transakzio-kostuak.

Aktibo finantzario bat erosteari, jaulkitzeari, inorenganatzeari edo bestela xedatzeari, edo pasibo finantzario bat jaulkitzeari edo onartzeari zuzenean egotz dakizkiokeen gastu gehigarriak dira, erakundeak transakzioa egin izan ez balu sortuko ez liratekeenak. Horien artean sartzen dira bitartekariak ordaindutako komisioak, hala nola, artekariaren sariak, fede-emaila publikoaren parte-hartzearen gastuak eta bestelakoak. Kanpo daude, berriz, erosketan edo jaulkipenean lortutako beherapenak edo sariak, eta gastu finantzarioak, administrazio barrukoak eta aurrez egindako azterketa nahiz analisietatik eratorritakoak.

5) Valor realizable neto.

El valor realizable neto de un activo es el importe que se puede obtener por su enajenación en el mercado, de manera natural o no forzada, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

6) Valor en uso.

El valor en uso de aquellos activos que incorporan rendimientos económicos futuros para la entidad, es el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad, y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgos. Cuando la distribución de los flujos de efectivo esté sometida a incertidumbre, se considerará ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado.

El valor en uso de aquellos activos portadores de potencial de servicio para la entidad, es el valor actual del activo manteniendo su potencial del servicio. Se determina por el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de ese coste, para reflejar el uso ya efectuado del activo.

7) Costes de venta.

Son los gastos directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la entidad no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

8) Importe recuperable.

El importe recuperable de un activo es el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

9) Valor actual de un activo o de un pasivo.

El valor actual es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal de la actividad de la entidad, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

10) Coste amortizado de un activo o pasivo financiero.

Es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero, o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta del resultado económico patrimonial, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro reconocida mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala exactamente el valor contable de un activo o un pasivo financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida del mismo, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación. Cuando no se disponga de una estimación fiable de los flujos de efectivo a partir de un determinado periodo, se considerará que los flujos restantes son iguales a los del último periodo para el que se dispone de una estimación fiable.

11) Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero.

Son los gastos directamente atribuibles a la compra o enajenación de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen las comisiones pagadas a intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los administrativos internos y los incurridos por estudios y análisis previos.

12) Kontabilitate-balioa.

Kontabilitate-balioa balantzean aktibo edo pasibo batek erregistratuta duen zenbateko garbia da; aktiboak direnean, amortizazio metatua eta narriaduragatik erregistratuta eduki dezakeen balio-zuzenketa oro kendu ondoren geratzen dena.

13) Aktiboaren hondar-balioa.

Aktibo baten hondar-balioa, une honetan aktibo hori saldu edo bestela xedatuz gero, erakundearen ustez lortuko litzatekeen zenbatekoa da, salmenta-kostuak kenduta, pentsatuz, aktiboa bere balio-bizitzaren amaieran izan beharreko antzintasunera eta bestelako baldintzetara heldu dela.

Aktibo baten bizitza erabilgarria erakunde batek aktibo hori erabiliiko duela uste den epealdia da, edo baita erakundeak aktibo horretatik lortzea espero duen produkzio-unitateen edo antzekoen kopurua ere.

Bizitza ekonomikoa da, aurreikusten denaren arabera, aktiboa erabiltzaile batek edo gehiagok erabili ahal izango duten denbora edo aktibo horrek emango dituen produkzio-unitateen kopurua.

BIGARREN ZATIA

AINTZATESPEN- ETA BALIOESPEN-ARAUAK

1. Kontzeptu-esparruaren garapena

Aintzatespen- eta balioespen-arau hauetan, testu honen lehenengo zatian, kontabilitate publikoaren kontzeptu-esparruari buruzkoan, aipatutako kontabilitate-printzipioak eta bestelako xedapenak garatzen dira. Bertan sartzen dira transakzio edo egite ekonomiko mota bakoitzari eta zenbait ondare-elementuri aplikatu beharreko irizpideak eta arauak.

2. Ibilgetu materiala

1. Azalpena.

Ibilgetu materiala osatzen dute aktibo ukigarri, higigarri eta higiezinak; hain zuzen ere,

a) Ondasunen eta zerbitzuen ekoizpenean edo hornikuntzan erabiltzeko edo helburu administratiboetarako erakundeak dauzkanek.

b) Espero denez, urtebete baino gehiagoko bizitza dutenek.

Oro har, ibilgetu materialek kanpo geratu ahalko dira, eta beraz, ekitaldiaren gastutzat hartu, prezio unitarioa eta garrantzi erlatiboa dela eta (ondarearen masaren barnean), hala aholkatzen duten ondasun higigarriak.

2. Balioespen-irizpide aplikagarriak.

a) Eskuratze-prezioa.

Eskuratze-prezioan sartzen dira erosketa-prezioa, inportazioko muga-zergak eta erosketak dituen zeharkako zerga ez errekupegarriak, baita aktiboa erostearekin edo erabiltzeko prest jartzearekin zuzenean erlazioatutako edozer kostu ere. Elementuaren prezioetik kenduko da lortutako edozer deskontu edo beherapen.

Honako hauek jotzen dira erostearekin edo erabiltzeko prest jartzearekin zuzenean erlazioatutako kostutzat:

- 1) Kokalekua prestatzearen inguruak.
- 2) Hasierako entregari eta ondorengo manipulazioari edo garraioari dagozkionak.
- 3) Instalazioari loturikoak.
- 4) Ordainsari profesionalak, hala nola, arkitektoei, ingeniariari edo fede-emaila publikoei emanikoak, nahiz eragileei edo bitartekariei ordaindutako komisio eta ordainsariak.
- 5) Aktiboa desagiteko eta bere kokalekua berritzeko estimatzen den kostuaren oraingo balioa, hornikuntza bat aintzatespen den neurrian.

Aktibo bat erakundeak aurreikusi bezala jarduteko tokian eta baldintzetan dagoenean amaituko da aktibo horren kostuen aintzatespena.

12) Valor contable.

El valor contable es el importe por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance, una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa acumulada por deterioro que se haya registrado.

13) Valor residual de un activo.

El valor residual de un activo es el importe que la entidad podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes estimados para realizar ésta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

La vida útil de un activo es el período durante el que se espera utilizar el activo por parte de la entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

La vida económica de un activo es el período durante el cual el activo se espera que sea utilizable económicamente por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

SEGUNDA PARTE

NORMAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

1. Desarrollo del marco conceptual

Las normas de reconocimiento y valoración desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte de este texto, relativa al marco conceptual de la Contabilidad Pública. Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales.

2. Inmovilizado material

1. Concepto.

El inmovilizado material son los activos tangibles, muebles e inmuebles que:

a) Posee la entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios o para sus propios propósitos administrativos.

b) Se espera tengan una vida útil mayor a un año.

Con carácter general, podrán excluirse del inmovilizado material y, por tanto, considerarse gasto del ejercicio, aquellos bienes muebles cuyo precio unitario e importancia relativa, dentro de la masa patrimonial, así lo aconsejen.

2. Criterios de valoración aplicables.

a) Precio de adquisición.

Comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier coste directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado. Se deducirá del precio del elemento cualquier clase de descuento o rebaja que se haya obtenido.

Se consideran costes directamente relacionados con la compra o puesta en condiciones de servicio, entre otros, los siguientes:

- 1) Los de preparación del emplazamiento físico.
- 2) Los correspondientes a la entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior.
- 3) Los relativos a la instalación.
- 4) Los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos, ingenieros o fedatarios públicos, así como las comisiones y remuneraciones pagadas a agentes o intermediarios.
- 5) El valor actual del coste estimado de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión.

El reconocimiento de los costes de un activo terminará cuando éste se encuentre en el lugar y condiciones para operar de la forma prevista por la entidad.

Erakundeak bere antolamendutik datozen gastuak sortzen badi-tu, hurrengo baldintza hauek guztiak betetzen badituzte soilik har-tuko dira erosketa-prezioaren partetzat:

- a) Ondare-elementuaren erosketari edo erabiltzeko prest jar-teari zuzenean esleitzen zaizkionean.
- b) Jarraipen- eta kontrol-irizpide bat ezarritik fidagarritasunez neurtu edo egotzi badaitezke.
- c) Erosketarako edo erabiltzeko prest jartzeko beharrezko-ak direnean, eta beraz, norbere bitartekoak erabili ezean, erakundeaz kanpoko gastu bat egitea beharrezkoa litza-tekeenean.

Osoki ibilgetu materialari dagokion elementu baten ordainke-ta atzeratzen denean, haren erosketa-prezioa eskurako prezioa-ren berbera izango da. Eskurako prezioa ezartzeko, «Pasibo finantzarioak» 9. aintzatespen- eta balioespen-arauaren 4.1. pun-tuan ordaindu beharreko partiden hasierako balioespenaren ingu-ruan esandakoari egingo zaio kasu.

Aintzatespen- eta balioespen-arau honen «Gastu finantzarioen aktibazioa» 3. atalean jasotako betebeharrak eta baldintzak bete-zen direnean, gastu finantzarioak erosketa-prezioan sartu ahalko dira.

Eraiki gabeko orubeei helduta, eskuratze-prezioan sartuko dira egokitze-lanen gastuak, hala nola, itxiturak, lur-mugimenduak, sane-amendu- eta drainatze-lanak, eraikuntzak eraistearenak eraikun-tza berriko obrak egin behar direnean, ikuskapenen eta planoak altxa-tzearen gastuak eskuratzea gauzatu aurretik egiten direnean eta, halaber, halakorik dagoenean, orubea birgaitzearen kostuengatik sortutako obligazioen uneko balioa.

b) Ekoizpen-kostua.

Erakundeak berak ekoiztiko edo eraikitako aktibo batean pro-dukzio-kostua aktiboen erosketa-prezioari aplikatutako irizpide berberak erabiliz zehazten da.

Kostu hori lortzeko lehengaien eta beste material batzuen eros-keta-prezioari —zuzeneko identifikazioaren irizpidea aplikatuz, edo hori ezean, batez besteko kostuaren haztatua edo FIFOa aplika-tuz— ondasunaren elaborazioari eta fabrikazioa zuzenean egotzitako gainerako kostuak gehitu behar zaizkio. Bai eta fabrikazioarekin erla-zionatutako zeharkako kostuei arrazoiz dagokien partea ere.

Egindako unitate bakoitzari dagozkion zeharkako kostu finkoen banaketa-prozesua, erabilitako bitartekoen lanerako gaitasun arruntean, edo ekoizpen-maila errealean (betiere, ahalmen arrun-tera gerturatzen bada) oinarrituko da.

Ekoizpen-maila alferrikako edo baxuko aldietan, aurrez zehaz-tutako egindako unitate bakoitzari dagozkion zeharkako kostu fin-koen kantitatea ez da haziko, eta irabazitako zeharkako kostuak eta ekoiztiko unitateei banatu gabeak ekitaldiaren gastutzat hartuko dira.

Aldiz, asko-asko ekoizten den garaietan, ekoiztiko unitate bako-i tzari banatutako zeharkako kostuaren kantitatea jaitzi egingo da eta aktiboa ez da kontu errealean gainetik balioetsiko.

Zeharkako kostu aldakorrek ekoiztiko unitate bakoitzari banatuko zaizkio, ekoizpen bitartekoen erabilera-maila errealean oinarrituta.

Aktiboaren ekoizpen-kostuan ez dira sartuko materialen, eskulanean edo erabilitako bestelako faktoreen kontsumo-maila arrun-ta gainditzen duten kantitateak, ezta inolako barneko etekinik ere.

Aktiboari kostuak esleitu eta egotziko zaizkio ondare-elementua amaituta egon arte, hau da, dagokion bezala erabiltzeko prest egon arte.

Arau honen «Gastu finantzarioen aktibazioa» 3. atalean jaso-tako betebeharrak eta baldintzak betetzen direnean, gastu finan- tzarioak ekoizpen-kostuan sartu ahalko dira.

En el caso de que la entidad devengue gastos provenientes de su propia organización, solo se considerarán que forman parte del precio de adquisición si cumplen todas las condiciones siguientes:

- a) Son directamente atribuibles a la adquisición o puesta en condiciones de servicio del elemento patrimonial.
- b) Pueden ser medidos e imputados con fiabilidad, aplicán-doles un criterio estricto de seguimiento y control.
- c) Sean necesarios para la adquisición o puesta en condi-ciones de servicio, de tal forma que, de no haber utiliza-do medios propios, hubiese sido imprescindible incurrir en un gasto externo a la entidad.

Cuando se difiere el pago de un elemento integrante del inmo-vilizado material, su precio de compra será el precio equivalente al contado. A los efectos de establecer el precio equivalente al con-tado se atenderá a lo dispuesto en el punto 4.1. de la norma de reconocimiento y valoración número 9, «Pasivos financieros» para la valoración inicial de las partidas a pagar.

Se podrán incluir los gastos financieros en el precio de adqui-sición cuando se cumplan los requisitos y condiciones estableci-dos en el apartado 3 «Activación de gastos financieros» de esta norma de reconocimiento y valoración.

En el caso de solares sin edificar, se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movi-miento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de pla-nos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

b) Coste de producción.

El coste de producción de un activo fabricado o construido por la propia entidad se determina utilizando los mismos principios apli-cados al precio de adquisición de los activos.

Dicho coste se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumidos, aplicando el criterio de identificación directa o en su defecto el coste medio ponderado o FIFO, los demás costes directamente imputables a la fabricación o elaboración del bien. Igualmente se añadirá la par-te que razonablemente corresponda de los costes indirectos rela-cionados con la fabricación o elaboración.

El proceso de distribución de los costes indirectos fijos a cada unidad producida se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios utilizados, o el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal.

En periodos en los que exista capacidad ociosa o un bajo nivel de producción, la cantidad anteriormente determinada de coste indi-recto fijo distribuido a cada unidad de producción, no se incrementará, reconociéndose como gastos del ejercicio los costes indirectos incu-rridos y no distribuidos a las unidades producidas.

En cambio, en periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de coste indirecto distribuido a cada unidad producida se disminuirá, de manera que no se valore el activo por encima del coste real.

Los costes indirectos variables se distribuirán, a cada unidad producida, sobre la base del nivel real de uso de los medios de pro-ducción.

No se incluirán, en el coste de producción del activo, las can-tidades que excedan los rangos normales de consumo de mate-rial, mano de obra u otros factores empleados ni cualquier tipo de beneficio interno.

La asignación e imputación de costes al activo se realizará has-ta que el elemento patrimonial esté terminado, es decir, hasta que esté en condiciones de servicio para el uso al que está destinado.

Se podrán incluir los gastos financieros en el coste de producción cuando se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en el apartado 3 «Activación de gastos financieros» de esta misma norma.

c) Arrazoizko balioa.

Plan honen kontabilitate publikoko kontzeptu-esparruan zehaztutako zenbatekoari dagokio.

3. Gastu finantzarioen aktibazioa.

Jasotako finantziazioarekin erlazionatuta, erakundeak dituen interesak eta beste kostu batzuk dira gastu finantzarioak. Beste batzuen artean, ondokoak sartzen dira:

- Jasotako edo onartutako maileguen interesak, bakarkakoak edo masan jaulkitakoak.
- Maileguei dagozkien deskontu edo sarien egozteak.
- Maileguen formalizazio-gastuen egozteak.
- Atzerri-monetan egindako maileguetatik datozen kanbio-diferentziak, interesengatiko kostuei egindako doikuntzak kontuan hartzen diren neurrian.

Hurrengo baldintza guztiak betetzen dituzten gastu finantzarioak aktibatu ahalko dira:

a) Aktibo baten fabrikazioa, egokitzapena edo erosketa finantzatzeko helburu bakarrarekin jasotako edo onartutako maileguetatik eratorria izatea.

b) Jasotako edo onartutako finantziazioaren erabilera eraginkorraren ondorioz sortua izatea. Beharrezko diru guztia edo zati bat aurrez eskuratu den kasuetan, aktiboaren fabrikazioarekin, egokitzapenarekin edo erosketarekin zerikusia duten ordainketetatik sortutako gastu finantzarioak soilik hartuko dira kontuan.

c) Egokitzapen edo fabrikazio-lanak egin bitartean soilik aktibatuko dira. Aktiboa dagokion erabilerrak prest jartzeko beharrezkoak diren jarduerak hartuko dira egokitzapen- edo fabrikaziolantzat. Aipatutako jardueren etenaldietan aktibazioa bertan behera geratuko da.

d) Aktiboaren egokitzapena edo fabrikazioa zatika egiten denean, eta zati horietako bakoitzak berak bakarrik zerbitzu- edo erabilera-baldintzak betetzen dituztenean, nahiz eta gainerako egokitzapena edo ekoizpena amaitu gabe egon. Zati horietako bakoitza amaituta dagoenean bukatuko da zati bakoitzaren gastu finantzarioen aktibazioa.

4. Hasierako balioespena.

Ibilgetu materialari dagozkion ondare-elementuen hasierako balioespena kostuaren arabera egingo da. Kontzeptu horrek barne hartzen ditu aurreko atalean azaldutako hainbat balioespen-sistema. Zehazki, kostutzat hartuko da:

- a) Kostu handiko transakzio bidez hirugarrenei erositako aktiboentzat: eskuratze-prezioa.
- b) Erakundeak berak sortu dituen aktiboentzat: produkzio-kostua.
- c) Hirugarrenei prezio sinbolikoaren edo hutsaren truke erositako aktiboentzat: «Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotako balioespen-irizpideak aplikatuko dira.

d) Trukean lortutako aktiboentzat:

d.1) Trukatutako aktiboak, funtzionaltasunaren edo bizitza erabilgarriaren ikuspegitik, antzekoak ez direnean, eta euren arrazoizko balioaren estimazio fidagarria egin daitekeenean: jasotako aktiboaren arrazoizko balioa. Jasotako aktiboaren arrazoizko balioa fidagarritasunez balioetsi ezin denean, emandako ondasunaren arrazoizko balioa, eragiketan transferitutako diruaren edozein balizko kantitatearen zenbatekoak doitu.

Ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuari egotziko zaizkio entregatutako aktiboari baja emandakoan sor daitezkeen balioespen-diferentziak.

Trukatzen diren aktiboaren arrazoizko balioen arteko diferentziak diru bidez doitzen ez direnean, kasuaren arabera, jasotako edo emandako diru-laguntzat hartuko dira.

d.2) Trukatutako aktiboak, funtzionaltasunaren edo bizitza erabilgarriaren ikuspegitik, antzekoak direnean, edo trukatutako akti-

c) Valor razonable.

Corresponde al importe definido en el marco conceptual de la contabilidad pública de este Plan.

3. Activación de gastos financieros

Se consideran gastos financieros los intereses y otros costes en los que incurre la entidad en relación con la financiación recibida. Entre otros, se incluyen:

- Los intereses de préstamos recibidos o asumidos, sean singulares o emitidos en masa.
- La imputación de primas o descuentos relativos a los préstamos.
- La imputación de los gastos de formalización de préstamos.
- Las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren ajustes a los costes por intereses.

Podrán activarse aquellos gastos financieros que cumplan la totalidad de los siguientes requisitos y condiciones:

a) Que provengan de préstamos recibidos o asumidos con la finalidad exclusiva de financiar la adquisición, acondicionamiento o fabricación de un activo.

b) Que se hayan devengado por la efectiva utilización de la financiación recibida o asumida. En aquellos casos en los que se haya percibido previamente una parte o todo el efectivo necesario, se considerará únicamente los gastos financieros devengados a partir de los pagos relacionados con la adquisición, acondicionamiento o fabricación del activo.

c) Solo se activarán durante el periodo de tiempo en el que se estén llevando a cabo tareas de acondicionamiento o fabricación, entendiéndose como tales, las actividades necesarias para dejar el activo en las condiciones de servicio y uso al que está destinado. La activación se suspenderá durante los periodos de interrupción de las mencionadas actividades.

d) Cuando el acondicionamiento o fabricación de un activo se realice por partes, y cada una de estas partes pueda estar en condiciones de servicio y uso por separado aunque no haya finalizado el acondicionamiento o producción de las restantes, la activación de gastos financieros de cada parte finalizará cuando cada una de ellas esté terminada.

4. Valoración inicial.

La valoración inicial de los distintos elementos patrimoniales pertenecientes al inmovilizado material se hará al coste. Dicho concepto incluye los distintos sistemas de valoración expuestos en el apartado anterior. En concreto, se entenderá como coste:

- a) Para los activos adquiridos a terceros mediante una transacción onerosa: el precio de adquisición.
- b) Para los activos producidos por la propia entidad: el coste de producción.
- c) Para los activos adquiridos a terceros a un precio simbólico o nulo: se aplicarán los criterios de valoración establecidos en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones».

d) Para los activos adquiridos en permuta:

d.1) En aquellos supuestos en los que los activos intercambiados no son similares desde un punto de vista funcional o vida útil y se pueda establecer una estimación fiable del valor razonable de los mismos: el valor razonable del activo recibido. En el caso de no poder valorar con fiabilidad el valor razonable del activo recibido, el valor razonable del bien entregado, ajustado por el importe de cualquier eventual cantidad de efectivo transferida en la operación.

Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el activo entregado se imputarán a la cuenta del resultado económico patrimonial.

Cuando las diferencias entre los valores razonables de los activos que se intercambian no se ajusten mediante efectivo, se tratarán como subvenciones recibidas o entregadas, según el caso.

d.2) En aquellos supuestos en los que activos intercambiados son similares desde un punto de vista funcional y vida útil, o

boen arrazoizko balioaren estimazio fidagarriarik egin ezin daitekeen:

- a) Eragiketan inolako diru-trukerik egiten ez bada: entrega-tutako aktiboaren kontabilitate-balioagatik, jasotako aktiboaren arrazoizko balioaren mugarekin (eskuragarri dagoenean), hori txikiagoa izango balitz.
- b) Diru-ordainketa osagarriarik egingo balitz eragiketan: entregatutako aktiboaren kontabilitate-balioagatik, gehi osagarri gisa egindako diru-ordainketaren zenbatekoa, jasotako aktiboaren arrazoizko balioaren muga duena, hori txikiagoa izango balitz.
- c) Diru-kobranta osagarriarik egongo balitz eragiketan: Era-kundeak bereizi beharko ditu, batetik, salmenta bat adierazten duen eragiketaren zatia —diruzaintzako kontraprestazioa—, eta bestetik, truke batean hezuramaitzen den eragiketaren zatia —jasotako aktiboa, eta kontuan izan behar da kontraprestazio osoarentzat zati horietako bakoitzak adierazten duen proportzioa —diruzaintza eta jasotako ondasunaren arrazoizko balioa—.

Salmenta adieraziko lukeen eragiketari dagokionez, inoren-ganaturako ondasunaren zatiaren salmenta-prezioaren eta arrazoizko balioaren arteko diferentziak ibilgetutik datorren emaitza positiboa edo negatiboa adieraziko du.

Trukea adieraziko lukeen eragiketan, bestalde, aurreko (a) atalean jasotakoa ezarriko da.

e) Hasierako inbentarioa egitearen ondorioz sortutako aktiboentzat: arrazoizko balioa, baldin eta ezin bada ezarri erosketa-prezioari edo hasierako ekoizpen-kostuari eta gerora aktiba daitzekoen zenbatekoetarako arrazoizko balioa.

f) Organizazio bereko beste erakunde batetik jasotako aktiboaren kasuan, hasierako hornidurarentzat: «Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotzen denaren arabera lortuko da kostua.

g) Errentamendu finantzarioaren kontratuaren edo antzeko figura baten ondorioz lortutako aktiboentzako: «Errentamenduak eta antzeko beste eragiketa batzuk» 6. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera balioetsiko dira.

h) Esleipenaren edo doako lagapenaren bidez jasotako aktiboentzako: «Ondasunen eta eskubideen erabileraren esleipenak eta beste doako lagapen batzuk» 19. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera balioetsiko dira.

i) Eraikuntza- edo erosketa-kontratu baten ondorioz jasotako aktiboentzako: jasotako aktiboaren arrazoizko balioan balioetsiko dira.

5. Geroko ordainketak.

Hasierako erregistroaren geroko ordainketak kontabilitate-balioaren zenbatekoari gehitu behar zaizkio, eurretatik etorkizuneko etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala —aktiboarentzako hasiera batean ebaluatutakoez gain— eratoritzea litekeena denean. Honako hauek dira:

- a) Elementu bat aldatzea, bere bizitza erabilgarria handitzeko edo bere ekoizpen-ahalmena hazteko.
- b) Elementuaren osagarriak eguneratzea, eskainitako produktu edo zerbitzuen kalitatea nabarmen hazteko.
- c) Aurrez estimatutako eragiketen kostuak nabarmen murrizten dituzten ekoizpen-prozesu berriak hartzea.

Ibilgetu materiala mantentzera eta konpontzera bideratutako ordainketak aktiboarentzat hasiera batean estimatutako etorkizuneko etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala berrizatzeko edo mantentzeko egiten dira. Horiek ekitaldiko emaitzan gastu gisa aintzatetsiko dira.

Ibilgetu materialeko zenbait elementuren osagarri nagusiak aldi erregularretan ordezkatu behar direnean, osagarri horiek banaturako aktibo gisa kontabiliza daitezke, baldin eta erlazionatuta dauden aktiboekin alderatuta bizitza erabilgarri oso bereiziaz badituzte.

cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de ninguno de los activos intercambiados:

- a) Si en la operación no se realiza ningún intercambio de efectivo: por el valor contable del activo entregado con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del activo recibido si éste fuera menor.
- b) Si en la operación se efectuara algún pago adicional de efectivo: por el valor contable del activo entregado incrementado por el importe del pago en efectivo realizado adicionalmente con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del activo recibido si éste fuera menor.
- c) Si en la operación hubiera un cobro adicional de efectivo: la entidad deberá diferenciar la parte de la operación que supone una venta —contraprestación en tesorería— de la parte de la operación que se materializa en una permuta —activo recibido— debiéndose tener en cuenta a este respecto la proporción que cada una de estas partes supone sobre el total de la contraprestación -tesorería y valor razonable del bien recibido—.

Por la parte de la operación que supusiera una venta, la diferencia entre el precio de venta y el valor contable de la parte del bien enajenada supondrá un resultado, positivo o negativo, procedente del inmovilizado.

Por la parte de la operación que supusiera una permuta se aplicará lo previsto en el apartado (a) anterior.

e) Para los activos aflorados como consecuencia de la realización de un inventario inicial: el valor razonable, siempre y cuando no pudiera establecerse el valor contable correspondiente a su precio de adquisición o coste de producción original e importes posteriores susceptibles de activación.

f) Para los activos recibidos de otra entidad de la misma organización, para su dotación inicial: su coste se obtendrá conforme se establece en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones».

g) Para los activos adquiridos como consecuencia de un contrato de arrendamiento financiero o figura análoga: se valorarán por lo indicado en la norma de reconocimiento y valoración número 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar».

h) Para activos recibidos en adscripción o cesión gratuita: se valorarán según lo indicado en la norma de reconocimiento y valoración número 19, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos».

i) Para los activos recibidos como consecuencia de un contrato de construcción o adquisición: se valorarán por el valor razonable del activo recibido.

5. Desembolsos posteriores.

Los desembolsos posteriores al registro inicial deben ser añadidos al importe del valor contable cuando sea probable que de los mismos se deriven rendimientos económicos futuros o un potencial de servicio, adicionales a los originalmente evaluados para el activo existente, tales como:

- a) Modificación de un elemento para ampliar su vida útil o para incrementar su capacidad productiva.
- b) Puesta al día de componentes del elemento, para conseguir un incremento sustancial en la calidad de los productos o servicios ofrecidos.
- c) Adopción de procesos de producción nuevos que permitan una reducción sustancial en los costes de operación estimados previamente.

Los desembolsos destinados a reparaciones y mantenimiento del inmovilizado material se realizan para restaurar o mantener los rendimientos económicos futuros o potencial de servicios estimados originalmente para el activo. Como tales, se reconocen como gastos en el resultado del ejercicio.

En aquellos supuestos en los que los principales componentes de algunos elementos pertenecientes al inmovilizado material deban ser reemplazados a intervalos regulares, dichos componentes se pueden contabilizar como activos separados si tienen vidas útiles claramente diferenciadas a las de los activos con los que están relacionados.

Aintzatespen-irizpideak betetzen direnetan, osagarriak ordezkatzeko edo berriztatzeko gastuak erantsitako aktiboaren erosketagisa eta ordezkatzeko aktiboaren kontabilitate-balioaren bajagisa kontabilizatu dira. Erakundeak ordezkatzeko zatiaren kontabilitate-balioa ezingo balu zehaztu, ordezkatzeko osagarriak merkaturako uneko prezioa erabili ahal izateko.

Ibilgetu materiala balioesterakoan kontuan izango dira aktiboak lana egiten jarrai dezan egin beharreko akatsen konponketa handiekin edo ikuskaritza nagusiarekin erlazionatutako kostuen eragina. Ildo horretatik, kostu horien zenbatekoa ez da elementuaren gainerakoa bezala amortizatuko, konponketa handia edo ikuskaritza nagusia egiten den arteko tartean. Kostu horiek eskuratzean edo eraikitzean zehaztu ez badira, identifikatu ahal izateko, antzeko konponketa edo ikuskaritza baten merkaturako uneko prezioa erabili ahal izango da.

Ibilgetu materialeko elementuren batek lanean jarrai dezan egin beharreko konponketa handien edo ikuskaritza nagusien gastuak (elementuaren zatiak ordezkatu diren edo ez aparte utzita) ibilgetuaren kontabilitate-balioan aintzatetsiko da ordezkapen gisa, baldin eta aintzatesteko baldintzak betetzen baditu. Aldi berean, aipatutako ibilgetuaren kontabilitate-balioan jarrai dezakeen eta aurreko aldaketa handi batetik edo ikuskaritzatik datorren edozein zenbatekori baja emango zaio.

6. Geroko balioespena.

a) Trataera orokorra: Kostu-eredua.

Aktibo gisa aintzatetsi ondoren, ibilgetu materialaren elementu guztiak hasierako balioespenean kontabilizatu dira. Ondorengo ordaintzengatik hazi egingo dira, eta euren bizitza erabilgarrian zehar izandako narriadurak sortutako pilatutako amortizazioa eta balioespen-zuzenketa kenduko zaie.

b) Trataera berezia: Errebalorizazio-eredua.

Merkaturako egoerek prezioek gora egitea eragiten dutenean, eta horrek ibilgetu materialaren elementu baten kontabilitate-balioa bere balio errealekin alderatuta garrantzi gutxiakoa izatea eragiten duenean, egoera horrek eragiten dien aktiboaren balioa bere arrazoizko balioarekin adieraztea onartzen da, errebalorizazio-unean, errebalorizazio-datatik urteko kontuen datara arte elementu horrek jasandako narriadura dela-eta pilatutako amortizazioa eta balioespen-zuzenketa kenduta. Merkaturako prezioek hazten jarraitzen badute, errebalorizazioak nahikoa maiztasunarekin egin behar dira. Hala, kontabilitate-balioa ez da erabat desberdinduko urteko kontuen datako arrazoizko balioa erabiliz izango lukeenetik.

Errebalorizazio-eredua plusbalioen kalkuluan sor daitekeen zehartasuna txikiagotzeko merkatu nahiko esanguratsua eta gardena dagoen kasuetan soilik izango da erabilgarria.

Errebalorizazioaren ondorioz kontabilitate-balioa hazten denean, hazkunde hori ondare garbiaren partida batean erregistratu behar da. Hala ere, hazkundea ekitaldiko emaitzari egotziko zaio, aurrez ekitaldiko emaitzan gastu gisa aintzatetsi zen aktibo beraren balioaren narriaduraren lehengoratzeari adierazten duen neurrian.

Ibilgetu baten kontabilitate-balioa jaisten denean balioa narriatu dela-eta, beherakada hori ekitaldiko emaitzari egotziko zaio gastu gisa. Aitzitik, aktibo berarekin erlazionatuta, aurrez erregistratu den ondare garbiaren partida zehatzari egotziko zaio, baldin eta beherakada horrek aipatutako partidaren saldoa gainditzen ez badu.

Ibilgetu materialeko elementu bat errebalorizatzen denean, aktiboaren kontua errebalorizazio horren zenbatekoaren arabera haziko da, ondare garbiaren partida zehatz beraren kontra.

Siempre que se cumplan los criterios de reconocimiento, los gastos incurridos en el reemplazo o renovación del componente se contabilizan como una adquisición de un activo incorporado y una baja del valor contable del activo reemplazado. Si no fuera posible para la entidad determinar el valor contable de la parte sustituida, podrá utilizarse, a los efectos de su identificación, el precio actual de mercado del componente sustituido.

En la valoración del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones o inspecciones generales por defectos que fuera necesario realizar para que el activo continúe operando. En este sentido el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación o inspección general. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de la identificación de los mismos, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación o inspección general similar.

El coste de una gran reparación o inspección general por defectos, (independientemente de que las partes del elemento sean sustituidas o no) para que algún elemento de inmovilizado material continúe operando, se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Al mismo tiempo, se dará de baja cualquier importe procedente de una gran reparación o inspección previa, que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

6. Valoración posterior.

a) Tratamiento general: Modelo del coste.

Con posterioridad a su reconocimiento inicial como activo, todos los elementos del inmovilizado material, deben ser contabilizados a su valoración inicial, incrementado, en su caso, por los desembolsos posteriores, y descontando la amortización acumulada practicada y la corrección valorativa acumulada por deterioro que hayan sufrido a lo largo de su vida útil.

b) Tratamiento especial: Modelo de la Revalorización.

Cuando las circunstancias del mercado impliquen unos incrementos sustanciales en el precio, que hagan que el valor contable de un elemento del inmovilizado material sea poco significativo respecto a su valor real, se permite que el valor de los activos afectados por esta circunstancia se exprese por su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada practicada posteriormente y la corrección valorativa acumulada por deterioro que haya sufrido el elemento desde la fecha de la revalorización hasta la fecha de las cuentas anuales. De persistir los incrementos en el precio de mercado, las revalorizaciones deben ser hechas con suficiente regularidad, de manera que el valor contable, en todo momento, no difiera significativamente del que podrá determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de las cuentas anuales.

El modelo de revalorización solo será aplicable en aquellos casos en los que exista un mercado suficientemente significativo y transparente que minimice el sesgo que pudiera producirse en el cálculo de las plusvalías.

Cuando se incrementa el valor contable como consecuencia de una revalorización, tal aumento debe ser registrado en una partida específica de patrimonio neto. No obstante, el incremento se imputará al resultado del ejercicio en la medida en que exprese la reversión de un deterioro de valor del mismo activo, que fue reconocido previamente como un gasto en el resultado del ejercicio.

Cuando se reduce el valor contable de un inmovilizado como consecuencia de un deterioro de valor, tal disminución debe ser imputada como un gasto en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución se imputará en la partida específica de patrimonio neto registrada previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida en que tal disminución no exceda el saldo de la citada partida.

Cuando se revaloriza un elemento de inmovilizado material, se incrementará por el importe de dicha revalorización, la cuenta representativa del activo contra la misma partida específica de patrimonio neto.

Ibilgetu materialeko elementu zehatz bat errebalorizatzen bada, aktibo mota berberetako aktibo guztiak errebalorizatuko dira, baldin eta balio-trukea esanguratsua bada. Aktibo mota bera osatzen dute erakunde bateko jardueretan izaera eta erabilera bera duten aktiboek.

7. Amortizazioa.

a) Azalpena.

Bere bizitza erabilgarrian zehar aktibo baten balio-jaistearen banaketa sistematikoa da amortizazioa. Berau zehazteko, ondarearen oinarri amortizagarria geratzen zaion bizitza erabilgarriaren artean banatuko da, erabilitako amortizazio-metodoaren arabera. Oinarri amortizagarria ondasunak uneoro duen kontabilitate-balioaren berbera izango da, eta egokia izango balitz, izan dezakeen hondar-balioa kenduko zaio.

Ibilgetu materialaren bizitza erabilgarria zehazteko, beste batzuen artean, ondoko arrazoiak izan behar dira kontuan:

- Erakundeak aktibo horri eman nahi dion erabilera. Erabilera estimatzeko aktiboak izatea espero den ahalmena edo etekin fisikoa aintzat hartzen da.
- Espero den narriadura naturala, hainbat faktoreren menpe dagoena: ondasun hori erabiliko den lan-txandean kopurua, erakundearen konponketa- eta mantentze-programa edota aktiboa produkzioarako erabiltzen ez den bitartean ematen zaion zaintza- eta mantentze-maila.
- Ekoizpenean egindako aldaketa edo hobekuntzetatik, edo aktiboarekin lortzen diren produktuen edo zerbitzuen merkatuko eskaeretan izan diren aldaketetatik eratorritako zaharkitzapena; eta
- Aktiboaren erabilaren gaineko muga legalak edo antzeko murrizketak, hala nola, ondasunarekin erlazionatutako zerbitzu-kontratuen iraungipen-datak.

Aldi bakoitzeko amortizazioaren zuzkidura gastu gisa aintzatsiko da ekitaldiko emaitzan, kontabilitate-balioari dagokion zatia aitzat hartuta, ibilgetua kostu-ereduari jarraiki erregistratu bada, eta gainerakoa egotzi egingo da ondare garbiaren partida espezifiko-ra, baldin eta errebalorizazio-eredua aplikatzen bada.

b) Amortizazio-metodoak.

Amortizazio-metodoak erabili ahalko dira, hala nola, amortizazio lineala, kontabilitate-balioaren gaineko tasa iraunkorra edo ekoiztiko unitateen batura. Aktibo bakoitzarentzat azkenean erabiliko den metodoa etekin ekonomikoetatik edo zerbitzu-potentzialetik espero diren patroietan oinarrituta hautatuko da, eta aldi batetik bestera era sistematikoan aplikatuko da, aktibo horren etekin ekonomikoetatik edo zerbitzu-potentzialetik lortzea espero den patroietan aldaketarik gertatzen ez bada behintzat.

c) Bizitza erabilgarriaren eta amortizazio-metodoaren berrikuspena.

Ibilgetu materialaren elementu baten bizitza erabilgarria aldira berrikusi behar da eta, uneko itxaropenak aurreko estimazioekin konparatuta asko aldatzen badira, gelditzen zaion bizitza erabilgarriaren aldietan karguak doitu behar dira.

Era berean, ibilgetu materiala osatzen duten elementuei aplikatutako amortizazio-metodoa aldiari behin berrikusi behar da, eta aktibo horien etekin ekonomikoetatik edo zerbitzu-potentzialetik lortzea espero den patroian aldaketa garrantzitsurik gertatu bada, metodoa aldatu behar da patroia berria isla dezan. Amortizazio-metodoa aldatu behar denean, kontabilitate-estimazio bateko aldaketa gisa kontabilizatu behar da, akatsa ez bada behintzat.

d) Kasu bereziak.

Lursailak eta eraikinak aktibo independenteak dira, eta bereizita kontabilizatu dira, baita elkarrekin eskuratu badira ere. Salbuespenak salbuespen, hala nola, meategiak, harrobiak eta zabortegiak, lursailek bizitza mugagabea dute, eta beraz, ez dira amortizatzen. Eraikinek bizitza mugatua dute, eta beraz, aktibo amor-

Si se revaloriza un determinado elemento perteneciente al inmovilizado material, también deben ser revalorizados todos los activos que pertenezcan a la misma clase de activos, siempre que el cambio de valor sea significativo. Se entiende por misma clase de activos a un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de una entidad.

7. Amortización.

a) Concepto.

La amortización es la distribución sistemática de la depreciación de un activo a lo largo de su vida útil. Su determinación se realizará, en cada momento, distribuyendo la base amortizable del bien entre la vida útil que reste, según el método de amortización utilizado. La base amortizable será igual al valor contable del bien en cada momento detrayéndole en su caso el valor residual que pudiera tener.

Para determinar la vida útil del inmovilizado material, deben tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes motivos:

- El uso que la entidad espera realizar del activo. El uso se estima por referencia a la capacidad o rendimiento físico esperado del activo.
- El deterioro natural esperado, que depende de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que será usado el bien, el programa de reparaciones y mantenimiento de la entidad, así como el nivel de cuidado y mantenimiento mientras el activo no está siendo dedicado a tareas productivas.
- La obsolescencia técnica derivada de los cambios y mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.
- Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el bien.

La dotación de la amortización de cada periodo debe ser reconocida como un gasto en el resultado del ejercicio por la parte correspondiente al valor contable si se hubiese registrado el inmovilizado por el modelo del coste e imputándose el resto, en el caso de que se aplique el modelo de la revalorización, a la partida específica de patrimonio neto.

b) Métodos de amortización.

Se podrán utilizar métodos de amortización tales como el de amortización lineal, el de tasa constante sobre valor contable o el de suma de unidades producidas. El método finalmente usado para cada activo se seleccionará tomando como base los patrones esperados de obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio, y se aplicará de forma sistemática de un periodo a otro, a menos que se produzca un cambio en los patrones esperados de obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio de ese activo.

c) Revisión de la vida útil y del método de amortización.

La vida útil de un elemento del inmovilizado material debe revisarse periódicamente y, si las expectativas actuales varían significativamente de las estimaciones previas, deben ajustarse los cargos en los periodos que restan de vida útil.

Igualmente, el método de amortización aplicado a los elementos que componen el inmovilizado material deberá revisarse de forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de rendimientos económicos o potencial de servicio de esos activos, debe cambiarse el método para que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación en el método de amortización se haga necesaria, debe ser contabilizada como un cambio en una estimación contable, salvo que se trate de un error.

d) Casos particulares.

Los terrenos y los edificios son activos independientes y se tratarán contablemente por separado, incluso si han sido adquiridos conjuntamente. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se amortizan. Los edificios tienen una vida limitada y, por

tizagarriak dira. Eraikin bat dagoen lursailaren balioa hazteak ez dio eragingo eraikinaren zenbateko amortizagarria zehazteari.

Hala ere, lursailaren kostuak desagite-, garraio- eta birgaitze-kostuak barne hartzen baditu, lursailaren zati hori amortizatuko da etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala lortuko diren epealdian, gastu horiek egiteagatik. Kasu batzuetan, lursailak berak bizitza erabilgarri mugatua izan dezake. Hala bada, bertatik eratorriko diren etekin ekonomikoak eta zerbitzu-potentziala islatzeko moduan amortizatuko da.

8. Narriadura.

Ibilgetu materialari dagokion aktibo baten balioaren narriadura zehazteko, aktibo baten kontabilitate-balioa (zenbateko berreskuragarrian) gaintzen duen kopurua aitzat hartuko da, baldin eta diferentzia esanguratsua bada.

Horretarako, gutxienez ekitaldiaren amaieran, erakundeak ebaluatuko du ibilgetu materialeko elementuren bat edo etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala duen ibilgetu materialeko elementu-talde identifikagarri bat narriatuta ote dagoen, eta baiezkotan, zenbateko berreskuragarriaren estimazioa egingo du, bai eta beharrezko balioespen-zuzenketak ere.

Etorkizuneko etekin ekonomikoak daramatzaten ibilgetu materialeko elementuetan narriadura-zantzurik ba ote dagoen ebaluatzeko, kontabilitate-erakundeak, beste batzuen artean, ondokoak izan beharko ditu kontuan:

1. Kanpoko informazio-iturriak:

- a) Ekitaldian zehar gertatu diren edo etorkizun hurbilean gertatzea espero den eta erakundearentzat eragin negatiboa izango duten aldaketa esanguratsuak ingurune teknologiko eta legalean.
- b) Aktiboaren (existitzen bada eta eskura badago) merkatu-balioaren jaitsiera nabarmena, denbora igarotzearen edo erabilera normalaren ondorioz espero dena baino handiagoa.

2. Barneko informazio-iturriak:

- a) Aktiboaren zaharkitzapenaren edo narriadura fisikoaren ebidentzia.
- b) Ekitaldian zehar gertatu diren edo etorkizun hurbilean gertatzea espero den eta erakundearentzat eragin negatiboa izango duten aldaketa esanguratsuak, aktiboa erabiltzeko moduari dagokionez.
- c) Aktiboaren etekina espero dena baino baxuagoa dela edo izango dela dioten txosten bidez frogatutako ebidentzia.

Zerbitzu-potentziala daramaten ibilgetu materialaren elementuen narriaduraren zantzurik dagoen ebaluatzeko, kontabilitate-erakundeak aurrez aipatutako egoerak ez ezik (1.b puntua jasoa salbu), ondoko hauek ere kontuan izan beharko ditu:

- a) Aktiboaren eraikuntza etetea funtzionatzeko moduan jarri aurretik.
- b) Emandako zerbitzuen beharra edo eskaera etetea edo nabarmen jaitea.

Narriadura kalkulatzeko ondoko arauak jarraitu behar dira:

Errebalorizatu gabeko aktibo bati loturiko balio-narriadura ekitaldiko emaitzan aintzatetsiko da. Aldiz, errebalorizatutako aktibo bati dagokion balio-narriadura ondare garbiaren partida zehatzari egotziko zaio zuzenean, aktibo horri dagokion saldoaren mugaraino.

Balioaren narriadura aintzatetsi ondoren, aktiboaren amortizazioagatik karguak etorkizuneko ekitaldietan doituko dira, aktiboaren kontabilitate-balio berrikusia gelditzen zaion bizitza erabilgarrian zehar modu sistematikoan banatzeko, balizko hondar-balioa kenduta.

Aurreko ekitaldietan aktibo batentzako aintzatetsitako balio-narriadura lehengoratu egingo da zenbateko berreskuragarria

tanto, son activos amortizables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe amortizable del edificio.

No obstante, si el coste del terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan los rendimientos económicos o potencial de servicio por haber incurrido en esos gastos. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se amortizará de forma que refleje los rendimientos económicos o potencial de servicio que se van a derivar del mismo.

8. Deterioro.

El deterioro del valor de un activo perteneciente al inmovilizado material, se determinará, con carácter general, por la cantidad que exceda el valor contable de un activo a su importe recuperable, siempre que la diferencia sea significativa.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la entidad evaluará si existen indicios de que algún elemento del inmovilizado material, o en su caso, un grupo identificable de elementos de inmovilizado material portador de rendimientos económicos o potencial de servicio pueda estar deteriorado, en cuyo caso deberá estimar su importe recuperable, efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Para evaluar si existe algún indicio de deterioro de los elementos del inmovilizado material portadores de rendimientos económicos futuros, la entidad contable deberá tener en cuenta entre otras, las siguientes circunstancias:

1. Fuentes externas de información:

- a) Cambios significativos en el entorno tecnológico o legal en los que opera la entidad acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.
- b) Disminución significativa del valor de mercado del activo, si este existe y está disponible, y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.

2. Fuentes internas de información:

- a) Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo.
- b) Cambios significativos en cuanto a la forma de utilización del activo acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.
- c) Evidencia acreditada mediante los oportunos informes de que el rendimiento del activo es o será significativamente inferior al esperado.

Para evaluar si existe algún indicio de deterioro de los elementos del inmovilizado material portadores de un potencial de servicio, la entidad contable deberá tener en cuenta entre otras, además de las circunstancias anteriores, con la salvedad de la prevista en el punto 1.b) anterior, las siguientes circunstancias:

- a) Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- b) Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados.

Para el cálculo del deterioro serán de aplicación las siguientes reglas:

Un deterioro de valor asociado a un activo no revalorizado se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, el deterioro del valor correspondiente a un activo revalorizado se imputará directamente a la partida específica de patrimonio neto hasta el límite del saldo que corresponde a dicho activo.

Tras el reconocimiento de un deterioro de valor, los cargos por amortización del activo se ajustarán en los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el valor contable revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Se revertirá el deterioro de valor reconocido en ejercicios anteriores para un activo cuando el importe recuperable sea superior

bere kontabilitate-balioa baino handiagoa denean. Narriadura lehengoratzearen muga lehengoratzeko datan ibilgetuak izango lukeen kontabilitate-balioa izango da, balio-narriadurarik kontabilizatu izan ez balitz.

Aktibo baten balio-narriaduraren lehengoratzea ekitaldiko emaitzan aintzatetsiko da, baldin eta aktiboa balio errebalorizatuaren arabera kontabilizatzeko ez bada. Aktibo errebalorizatu baten balio-narriaduraren lehengoratzea ondare garbiaren partida zehatzean abonatu da. Hala ere, aktibo errebalorizatu beraren balio-narriadura ekitaldiko emaitzan aurrez aintzatetsi bada, lehengoratzea ere ekitaldiko emaitzan aintzatetsiko da.

Balio-narriadura baten lehengoratzea aintzatetsi ondoren, aktiboaren amortizazioagatik karguak etorkizuneko ekitaldietan doitu dira, aktiboaren kontabilitate-balio berrikusia gelditzen zaion bizitza erabilgarrian zehar modu sistematikoan banatzeko, balizko hondar-balioa kenduta.

9. Baja emandako eta erabileratik baztertutako aktiboak.

Saldu den edo beste modu batez esleitu den ibilgetu materiala osatzen duen edozer elementuri baja eman behar zaio balantzetik, baita behin betiko erabileratik baztertu diren ibilgetu materialaren elementuei ere, baldin eta horiek emateagatik etekin ekonomiko edo zerbitzu-potentzial osagarriak lortzea espero ez bada. Elementu bati baja eman zaiolako sortzen diren emaitzak hori esleiteagatik lortzen den zenbateko garbiaren eta aktiboaren kontabilitate-balioaren arteko diferentziatzen hartu behar dira.

Aipatutako ibilgetuari dagokion ondare garbiaren kontu zehatzean legokeen saldoa ekitaldiko emaitzara transferituko litzateke.

Saldu osteko finantza-errentamenduen eragiketarako «Errentamendua eta antzeko beste eragiketa batzuk» 6. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera erabiliko dira. Era berean, doako esleipenagatik eta lagapenagatik baja emandako eta baztertutako aktiboak «Ondasunen eta eskubideen erabileraren esleipenak eta beste doako lagapen batzuk» 19. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera erabiliko dira.

Aldi baterako erabilera aktibotik baztertzen diren eta ondorengo erabilerarako gordetzen diren ibilgetu materialaren elementuak amortizatzen jarraituko dira, bai eta narriatzen ere. Hala ere, erabileraren arabera amortizazio-metodoa erabiliko balitz, amortizazioagatik kargua nulua izan ahalko litzateke.

3. Ibilgetu materialari dagozkion kasu partikularak: Azpiegiturak eta ondare historikoa

1. Azalpena.

Azpiegiturak: Aktibo ez-korrienteak dira, ingeniariak zibileko obretan edo higiezinetan gauzatzen dira, herritar gehienek erabiltzaketan horietan, hain zuzen, edo zerbitzu publikoak ematera bideratuta daude, kostu bidez nahiz doan lor daitezke edo erakundeak berak eraiki ditzake, eta ondoko baldintzaren bat betetzen dute:

- Sistema edo sare bateko parte dira.
- Bestelako erabilerarik onartzen ez duen helburu zehatza dute.

Ondare historikoa: Arte, historia, paleontologia, arkeologia, etnografia, zientzia edo teknika interesa duten ondare-elementu higigarriak edo higiezinak, eta halaber, dokumentuak eta bibliografiako ondareak, gune arkeologikoak, gune naturalak, balio artistikoa, historikoa edo antropologikoa duten lorategiak eta parkeak ere bai. Ondasun hauek, oro har, ezaugarri zehatzak izaten dituzte; horien artean ondokoak sartzen dira:

- a) Aukera gutxi daude kulturaren, ingurumenaren, hezkuntzaren eta historia nahiz artearen planoan duten balioa merkatuko prezioan soilik oinarritzen den balio finantzario batean islatuta gero dadin.
- b) Obligazio legal edo estatutarioek debekuak edo murrizketa gogorrak jar diezazkion beren salmentari.
- c) Sarritan ordezkazekin dira eta denborarekin beren balioa haz daiteke, baita baldintza fisikoak narriatzen badira ere.

a su valor contable. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado deterioro de valor.

La reversión de un deterioro de valor en un activo, se reconocerá en el resultado del ejercicio, a menos que el activo se contabilizase según su valor revalorizado. La reversión de un deterioro de valor de un activo revalorizado, se abonará a la partida específica patrimonio neto. No obstante, y en la medida en que el deterioro de valor del mismo activo revalorizado haya sido reconocido previamente en el resultado del ejercicio, la reversión también se reconocerá en el resultado del ejercicio.

Después de haber reconocido una reversión de un deterioro de valor, los cargos por amortización del activo se ajustarán para los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el valor contable revisado del activo menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

9. Activos dados de baja y retirados del uso.

Todo elemento componente del inmovilizado material que haya sido objeto de venta o disposición por otra vía, debe ser dado de baja del balance, al igual que cualquier elemento del inmovilizado material que se haya retirado de forma permanente de uso, siempre que no se espere obtener rendimientos económicos o potencialidad de servicio adicionales por su disposición. Los resultados derivados de la baja de un elemento deberá determinarse como la diferencia entre el importe neto que se obtiene por la disposición y el valor contable del activo.

El saldo que hubiese, en su caso, en la cuenta específica de patrimonio neto relativa a dicho inmovilizado, se traspasará al resultado del ejercicio.

Las operaciones de venta con arrendamiento posterior se tratarán de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar». Igualmente, los activos dados de baja y retirados del uso por adscripción y cesión gratuita tendrán el tratamiento recogido en la norma de reconocimiento y valoración número 19, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos.»

Los elementos componentes del inmovilizado material que se retiren temporalmente del uso activo y se mantengan para un uso posterior se seguirán amortizando y, en su caso, deteriorando. No obstante, si se utilizara un método de amortización en función del uso, el cargo por la amortización podría ser nulo.

3. Casos particulares de inmovilizado material: Infraestructuras y patrimonio histórico

1. Concepto.

Infraestructuras: Son activos no corrientes, que se materializan en obras de ingeniería civil o en inmuebles, utilizables por la generalidad de los ciudadanos o destinados a la prestación de servicios públicos, adquiridos a título oneroso o gratuito, o construidos por la entidad, y que cumplen alguno de los requisitos siguientes:

- Son parte de un sistema o red.
- Tienen una finalidad específica que no suele admitir otros usos alternativos.

Patrimonio histórico: Elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico. Estos bienes presentan, en general determinadas características, incluyendo las siguientes:

- a) Es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e histórico-artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado.
- b) Las obligaciones legales o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta.
- c) Son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran.

- d) Zaila da beren bizitza erabilgarria kalkulatzeko. Zenbait kasutan ehunka urtekoa izan daiteke.

2. Aintzatespen- eta balioespen-arauak.

Ondare historikoaren ondasunak eta azpiegiturak kontabilitatean erregistratuko dira Plan honen kontabilitate publikoaren kontzeptu-esparruan aurreikusitako aktibo baten aintzatespen-irizpideak betetzen direnean, eta «Ibilgetu materiala» 2. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera balioetsiko dira.

Ondare historikoaren ondasunen balioespen fidagarriak egin ezin bada, memorian adierazi beharko da.

Ondare historikoaren ondasunen bizitza erabilgarria mugagabea bada edo ezinezkoa bada bizitza hori fidagarritasunez balioespena, ez zaie amortizazio-araubidea aplikatuko.

4. Ondasun higiezinetakako inbertsioak

1. Azalpena.

Ondasun higiezinetakako inbertsioak jabeak edo errentamendu finantzario bat hitzartu duen errentariak etekinak, plusbalioak edo biak lortzeko erabilitako higiezinak (osorik edo zatika edo biak batera aintzat hartutako lursailak edo eraikinak dira) dira; ez, ordea, zerbitzuen edo ondasunen ekoizpenean edo horniduran erabiltzeko, ezta helburu administratiboetarako edo eragiketen jardura arruntetan saltzeko ere.

Hona hemen ondasun higiezinetakako inbertsioen zenbait adibide:

a) Lursail bat, epe luzera plusbalioak lortzeko helburua duena; ez, ordea, epe motzera saltzekoa, jardura arruntetan barruan.

b) Lursail bat, zehaztu gabeko etorkizuneko erabilerarako dena (erakundeak zehaztu ez badu lursaila jabeak okupatutako higiezin gisa erabiliko den edo epe motzera saltzeko den, negozio-jardura arruntetan barruan, ulertuko da lursaila plusbalioak lortzeko mantentzen dela);

c) Eraikuntza bat, erakundearena dena (baita errentamendu finantzario baten bidez lortutako eraikuntza bat ere) eta errentamendu operatibo baten edo gehiagoren bidez errentan dagoena; eta

d) Eraikuntza bat, okupatuta dagoena eta errentamendu operatibo baten edo gehiagoren bidez errentan emateko dena.

Erakundeek ondasunak dituztenean plusbalioen edo errentamenduen bidez sarrerak lortzeko baino zerbitzuak emateko, aktiboak ez dira ondasun higiezinetakako inbertsioetatik hartuko.

Erakundeek ibilgetu materialaren zati bat etekinak edo plusbalioak lortzeko erabiltzen bada eta beste zati bat zerbitzuak edo ondasunak ekoizteko edo hornitzeko edo helburu administratiboetarako erabiltzen bada, eta zati horiek aparte sal badaitezke, erakundeak bereizita kontabilizatu ditu. Zati horiek aparte saldu ezin badira, erakundeak ondasun higiezinetakako inbertsioetatik joko du soilik, baldin eta zati txiki-txiki bat baino erabiltzen ez bada ondasunak edo zerbitzuak ekoizteko eta emateko, edo helburu administratiboetarako.

2. Hasierako balioespena, geroko balioespena eta baja ematea.

«Ibilgetu materiala» 2. aintzatespen- eta balioespen-araua jasotakoa ezarriko zaie ondasun higiezinetakako inbertsioei.

3. Birsailkatzeak.

Ondasun higiezinetakako inbertsioen eta ibilgetu materialen artean birsailkatzeak egingo dira, baldin eta horien erabilera aldatzen bada. Erregistroa egiterakoan ondoko irizpideak izango dira kontuan:

- a) Kontabilitate-metodoa aldatetik gabe.

Erakundeak kostu-eredua edo errebalorizazio-eredua erabiltzen jarraitzen duenean, ondasun higiezinetakako inbertsioen eta ibilgetu materialaren arteko birsailkapenak ez dute aldatuko eragindako higiezinaren kontabilitate-balioa.

- d) Puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.

2. Reconocimiento y valoración.

Las infraestructuras y bienes del patrimonio histórico, deberán registrarse en contabilidad cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de un activo previstos en el marco conceptual de la contabilidad pública de este Plan y su valoración se realizará de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 2, «Inmovilizado material».

Quando no se puedan valorar de forma fiable los bienes del patrimonio histórico deberá darse información en la memoria.

Quando los bienes del patrimonio histórico tengan una vida útil ilimitada o no sea posible estimarla con fiabilidad, no se les aplicará el régimen de amortización.

4. Inversiones inmobiliarias

1. Concepto.

Las inversiones inmobiliarias son inmuebles (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del propietario o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, plusvalías o ambas, no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Constituyen ejemplos de inversiones inmobiliarias, entre otros, los siguientes:

a) Un terreno que se tiene para obtener plusvalías a largo plazo y no para venderse en el corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades.

b) Un terreno que se tiene para un uso futuro no determinado (en el caso de que la entidad no haya determinado si el terreno se utilizará como inmueble ocupado por el propietario o para venderse a corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio, se considera que ese terreno se mantiene para obtener plusvalías).

c) Un edificio que sea propiedad de la entidad (o bien un edificio obtenido a través de un arrendamiento financiero) y esté alquilado a través de uno o más arrendamientos operativos.

d) Un edificio que esté desocupado y se tiene para ser arrendado a través de uno o más arrendamientos operativos.

En aquellos casos en los que las entidades tienen propiedades para cumplir sus objetivos de prestación de servicios más que para conseguir ingresos por arrendamientos o plusvalías, los activos no serán definidos como inversiones inmobiliarias.

En aquellos supuestos en los que una parte del inmovilizado material de las entidades se tiene para obtener rentas o plusvalías y otra parte se utiliza en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos, la entidad las contabilizará por separado si dichas partes pueden ser vendidas separadamente. Si estas partes no pueden ser vendidas separadamente, la entidad únicamente la calificará como inversión inmobiliaria, si sólo una parte insignificante se utiliza para la producción o prestación de bienes o servicios, o para fines administrativos.

2. Valoración inicial, valoración posterior y baja.

A las inversiones inmobiliarias le serán de aplicación lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 2, «Inmovilizado material».

3. Reclasificaciones.

Se realizarán reclasificaciones entre inversiones inmobiliarias e inmovilizado material sólo cuando exista un cambio en su uso. Su registro se realizará atendiendo a los siguientes criterios:

- a) Sin cambios en el modelo contable.

Quando la entidad siga utilizando el modelo del coste o el modelo de la revalorización, las reclasificaciones entre inversiones inmobiliarias e inmovilizado material no modificarán el valor contable de los inmuebles afectados.

b) Errebalorizazio-eredutik kostu-eredura aldatzea.

Birsailkatzeak eragindako higiezinaren kontabilitate-balioa izango da hari dagokiona kostu-ereduaren arabera. Horretarako, ezabatu egingo dira hala birsailkatzeko momentuan ondare garbiaren partida zehatzari egozteko dagoen saldoa, nola errebalorizazioari dagokion pilatutako amortizazioari dagokiona

c) Kostu-eredutik errebalorizazio-eredura aldatzea.

Birsailkatzeren unean higiezinaren kontabilitate-balioaren eta arrazoizko balioaren artean egon daitekeen aldea honelaxe tratatuko da:

- Higiezinaren kontabilitate-balioko edozer murrizketa ekitaldiko emaitzan aintzatetsiko da.
- Kontabilitate-balioko edozer igoera honela tratatuko da:
 1. Igoera higiezin horrentzat aurrez aintzatetsitako balioaren narriaduraren lehengoratzeari bada, igoera ekitaldiko emaitzan aintzatetsiko da.
 2. Aurreko lehengoratzeari gainera igoeraren edozer sobe-rakin ondare garbiaren partida zehatz batean abonatu-tuko da zuzenean.

5. Ibilgetu ukiezinak

1. Azalpena.

Ibilgetu ukiezinak dira aktibo ukiezinak eta ekonomikoki balio-etsi daitezkeen eskubideak, izaera monetariorik eta itxura fisiko-rik ez dutenak, eta ondoko ezaugarri hauek dituzte: denboran irau-ten dute, ondasunak zein zerbitzuak ekoizteko erabiltzen dira, edo erakundearen baliabide-iturri dira.

Oro har, ibilgetu ukiezinak kanpo geratu ahalko dira, eta beraz, ekitaldiaren gastutzat hartu, prezio unitarioa eta garrantzi erlatiboa dela-eta (ondarearen masaren barnean), hala aholkatzen duten onda-sun eta eskubideak.

2. Aintzatespena.

Aktiboaren definizioa eta erregistro- eta aintzatespen-irizpideak, kontabilitate publikoko kontzeptu-esparruan jasotakoak, bete behar dituzte. Erakundeak ebaluatuko du etorkizuneko etekin ekonomi-koak eta zerbitzu-potentziala lortzeko dagoen probabilitatea, eta horre-tarako, arrazoizko eta oinarritutako hipotesiak erabiliko ditu. Hipote-si horiek estimaziorik onenak egingo dituzte, aktiboaren bizitza erabilgarrian zehar izango diren baldintza ekonomikoei dagokienez.

Ibilgetu ukiezinak osatuko duten aktiboek identifikagarritasun-irizpidea bete beharko dute.

Ibilgetu ukiezin bat identifikagarria izango da hurrengo bi bal-dintzetakoren bat betetzen duenean:

- a) Banagarria da, eta ustiapenerako inorenganatzeko, laga-tzeko, errentan emateko, trukatzeko edo emateko modukoa da.
- b) Kontratuzko eskubideetatik edo beste eskubide legal batzuetatik sortu da, kontuan izan gabe, batetik, eskubide horiek transferigarriak edo banagarriak diren edo ez, eta bestetik, bes-te eskubide edo obligazio batzuk.

Aktibo batek elementu ukigarriak eta ukiezinak barne hartzen baditu, ibilgetu materializat edo ukiezintzat tratatzeko, erakunde-ak elementu mota bakoitzari dagokion zenbatekoa banatuko dio, aktiboaren balio totalarekin alderatuta elementu motaren bati dagokiona esanguratsua ez denean salbu.

3. Balioespena.

3.1. Hasierako balioespena eta geroko balioespena.

«Ibilgetu materiala» 2. aintzatespen- eta balioespen-arauan jaso-tako irizpideak ezarriko dira, aintzatespen- eta balioespen-arau hone-tan jarraian jasotakoari kalterik gabe.

3.2. Geroko ordainketak.

Ibilgetu ukiezin gisa aintzatetsitako aktibo bat erosi ondoko ordainketak zenbateko gehiago gisa sartu behar dira aktiboan, soil-soilik ordainketa horri esker aktibo horrek etorkizuneko etekin eko-nomikoak edo zerbitzu-potentziala sor dezakeenean, eta ordain-keta estimatu daitekeenean eta horri egotzi dakiokenean zuzenean.

b) Cambio del modelo de la revalorización al modelo de coste.

El valor contable del inmueble afectado por la reclasificación será el que correspondería al mismo según el modelo de coste. Para ello, se eliminarán, en el momento de su reclasificación el saldo pendiente de imputación de la partida específica del patrimonio neto así como el correspondiente a la amortización acumulada relativa a dicha revalorización.

c) Cambio del modelo de coste al modelo de la revalorización

La diferencia que pudiera existir en la fecha de la reclasificación, entre el valor contable del inmueble y su valor razonable, se tratará de la siguiente forma:

- Cualquier disminución en el valor contable del inmueble se reconocerá en el resultado del ejercicio.
- Cualquier aumento en el valor contable se tratará como sigue:
 1. En la medida en que tal aumento sea la reversión de un deterioro del valor, previamente reconocido para ese inmueble, el aumento se reconocerá en el resultado del ejercicio.
 2. Cualquier remanente del aumento sobre la reversión anterior habrá de ser abonado directamente en una partida espe-cífica de patrimonio neto.

5. Inmovilizado intangible

1. Concepto.

El inmovilizado intangible se concreta en un conjunto de acti-vos intangibles y derechos susceptibles de valoración económica de carácter no monetario y sin apariencia física que cumplen, ade-más, las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios o constituyen una fuente de recursos de la entidad.

Con carácter general, podrán excluirse del inmovilizado intan-gible y, por tanto, considerarse gasto del ejercicio, aquellos bienes y derechos cuyo precio unitario e importancia relativa, dentro de la masa patrimonial, así lo aconsejen.

2. Reconocimiento.

Deben cumplir la definición de activo y los criterios de regis-tro o reconocimiento del marco conceptual de contabilidad públi-ca. La entidad evaluará la probabilidad en la obtención de rendi-mientos económicos futuros o en el potencial de servicio, utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores esti-maciones respecto al conjunto de condiciones económicas que exis-tirán durante la vida útil del activo.

Los activos que integren el inmovilizado intangible deberán cum-plir con el criterio de identificabilidad.

Un inmovilizado intangible será identificable cuando cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- a) Es separable y susceptible de ser enajenado, cedido, arren-dado, intercambiado o entregado para su explotación.
- b) Surge de derechos contractuales o de otros derechos lega-les, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables o de otros derechos u obligaciones.

Si un activo incluye elementos tangibles e intangibles, para su tratamiento como inmovilizado material o intangible, la entidad rea-lizará el oportuno juicio para distribuir el importe que correspon-da a cada tipo de elemento, salvo que el relativo a algún tipo de elemento sea poco significativo con respecto al valor total del activo.

3. Valoración.

3.1. Valoración inicial y valoración posterior.

Se aplicarán los criterios establecidos en la norma de reco-nocimiento y valoración número 2, «Inmovilizado material», sin per-juicio de lo señalado a continuación en esta norma de reconoci-miento y valoración.

3.2. Desembolsos posteriores.

Los desembolsos posteriores a la adquisición de un activo reconocido como inmovilizado intangible deben incorporarse como más importe en el activo sólo cuando sea posible que este desem-bolso vaya a permitir a dicho activo generar rendimientos eco-nómicos futuros o un potencial de servicio y el desembolso pue-

Geroko beste edozer ordainketa gastu gisa aintzatetsi behar da ekitaldiko emaitzan.

Ibilgetu ukiezin bati dagozkion ordainketak, gastu gisa aintzatetsi direnak ekitaldian, ez dira ondoren aintzatetsiko ibilgetu ukiezina-ren kostuaren zati gisa.

3.3. Amortizazioa eta narriadura.

Erakundeak balioetsi beharko du aktiboaren bizitza erabilgarria mugatua edo mugagabea den. Aktibo batek bizitza erabilgarri mugagabea duela esango da, faktore esanguratsu guztietan oinarrituta, aktiboak erakundearentzat etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala ekartzea espero den denbora tarteak, edo zerbitzu eta ondasun publikoen produkzioarako erabilerak aurreikus daitekeen mugarik ez duenean, esaterako: kostu esanguratsurik gabe etengabe berri daitekeen lizentzia bat. Kasu hauetan aktiboak balio-narriaraturik izan duen begiratuko da, eta «Ibilgetu materiala» 2. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera kontabilizatu da.

Bizitza erabilgarri mugagabea duten aktiboak ez dira amortizatu; horrek ez du esan nahi, orde, narriatuko ez direnik, eta bizitza erabilgarri hori ekitaldi bakoitzean berrikusi beharko da, aktibo horrek bizitza erabilgarri mugagabea izatea ahalbidetzen duten gertakariak eta egoerak baden zehazteko. Egoera horiek betetzen ez badira, bizitza erabilgarri mugagabea mugatua izatera igaroko da, eta truke gisa kontabilizatu da kontabilitatearen estimazioan, «Kontabilitate-irizpideen eta -estimazioen aldaketak eta erroreak» 21. aintzatespen- eta balioespen-arauak diotenari jarraituz.

Bizitza erabilgarri mugatua duten aktiboak bizitza erabilgarrian zehar amortizatu dira. Aktiboaren edo eskubidearen ezaugarri tekniko-ekonomikoak kontuan hartzen dituen edozer metodo onartuko da eta, modu fidagarrian zehaztu ezingo balitz, amortizazio-metodo lineala ezarriko da. Bizitza erabilgarri mugatua duen ibilgetu ukiezin baten amortizazioa ez da etengo aktiboak erabili gabe dagoenean, non eta ez den guztiz amortizatu edo salgai dagoen aktibo gisa sailkatu.

4. Baja emandako eta erabileratik baztertutako aktiboak.

«Ibilgetu materiala» 2. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotako irizpideak ezarriko dira.

5. Ibilgetu ukiezinari buruzko arau bereziak.

5.1. Ikerketa eta garapeneko gastuak.

Ezagutza zientifikoa eta teknologikoa berriak lortzeko helburuarekin egindako azterketa original eta planifikatua da ikerketa.

Garapena ikerketan izandako lorpenen aplikazio zehatza da.

Erakunde bat ez bada gai izango barneko proiektu batean ikerketa-fasea eta garapen-fasea bereizteko, proiektu horrek sortzen dituen gastuak ikerketa-fasean soilik egindakotzat tratatuko ditu.

Ikerketa-gastuak egin diren ekitaldiko gastuak izango dira. Hala ere, ibilgetu ukiezin gisa aktibatu ahal izango dira, baldintza hauek betetzen badituzte:

a) Ibilgetu ukiezinak etorkizuneko etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala sortzeko aukera egotea. Beste batzuen artean, ibilgetu ukiezinak sor dezakeen ekoizpenarentzat edo aktiboarentzat berarentzat merkatua dagoela frogatzea erakundeak, eta ekoizpen hori barnera begirako zereginetan erabiliko bada, berriz, erakundearentzat duen erabilgarritasuna.

b) Baliabide teknikoak, finantzarioak edo beste era batekoak erabilgarri egotea garapena osatzeko eta ibilgetu ukiezina erabiltzeko edo saltzeko.

c) Proiektuak zehaztasunez bereizita egotea, eta kostuak argi eta garbi esleitzea, egozte eta denboran banatzea.

Aktiboan agertzen diren ikerketa-gastuak bizitza erabilgarrian zehar amortizatu beharko dira, eta beti bost urteko epearen barruan. Kapitalizazioa justifikatzen duten aurreko paragrafo bal-

da estimarse y atribuirse directamente al mismo. Cualquier otro desembolso posterior debe reconocerse como un gasto en el resultado del ejercicio.

Los desembolsos sobre un inmovilizado intangible reconocidos como gastos del ejercicio no se reconocerán posteriormente como parte del coste de un inmovilizado intangible.

3.3. Amortización y deterioro.

Se deberá valorar por la entidad si la vida útil del activo es definida o indefinida. Se considerará que un activo tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al período a lo largo del cual se espera que el activo genere rendimientos económicos o potencial de servicio para la entidad, o a la utilización en la producción de bienes y servicios públicos; por ejemplo: una licencia que se puede ir renovando constantemente a un coste que no se considera significativo. En estos casos se comprobará si el activo ha experimentado un deterioro de valor, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 2, «Inmovilizado material».

Los activos con vida útil indefinida no se amortizarán, sin perjuicio de su posible deterioro, debiendo revisarse dicha vida útil cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En el supuesto de que no se den esas circunstancias, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, contabilizándose como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración número 21, «Cambios en criterios y estimaciones contables y errores».

Los activos con vida útil definida se amortizarán durante su vida útil. Será admisible cualquier método que contemple las características técnico-económicas del activo, o derecho y, si no pudieran determinarse de forma fiable se adoptará el método lineal de amortización. La amortización de un inmovilizado intangible con una vida útil definida no cesará cuando el activo esté sin utilizar, a menos que se encuentre amortizado por completo o haya sido clasificado como activo en estado de venta.

4. Activos dados de baja y retirados del uso.

Se aplicarán los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración número 2, «Inmovilizado material».

5. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

5.1. Gastos de Investigación y Desarrollo.

La investigación es el estudio original y planificado realizado con el fin de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

El desarrollo es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación.

Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en el que realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en el que cumplan todas las condiciones siguientes:

a) Que el inmovilizado intangible vaya a generar probables rendimientos económicos futuros o potencial de servicio. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el inmovilizado intangible o para el activo en sí, o bien en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

b) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el inmovilizado intangible.

c) Que estén específicamente individualizados por proyectos y se dé una asignación, imputación y distribución temporal de los costes claramente establecida.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años. En el caso de que las condiciones del párrafo anterior que

dintzak betetzeari uzten bazaio, amortizatu gabe dagoen saldoa ekitaldiaren emaitzetara eramane beharko da.

Garapen-gastuak, ikerketa-gastuak aktibatzeke zehaztutako baldintzak betetzen dituztenean, aktiboan aintzatetsiko dira eta bizitza erabilgarrian zehar amortizatuko dira. Kontrakorik frogatu ezean, bizitza erabilgarria ez da bost urte baino gehiagokoa izango. Kapitalizazioa justifikatzen duten baldintzak betetzeari uzten bazaio, amortizatu gabe dagoen saldoa ekitaldiaren emaitzetara eramane beharko da.

5.2. Errentamendu operatiboan erabilitako edo lagatako ondasunaren bizitza ekonomikoa baino epe laburragoan erabiltzeko lagatako aktiboen gainean egindako inbertsioak.

Errentamendu operatiboan erabilitako edo bizitza ekonomikoa baino epe laburragoan erabiltzeko lagatako aktiboen gaineko inbertsioak, «Errentamenduak eta antzeko beste eragiketa batzuk» 6. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoari jarraiki, errentamendu finantzariotzat hartu behar ez direnean, ibilgetu ukiezinaren izenpekoan kontabilizatuko dira, inbertsio horiek aipatutako aktiboetatik bereizteko modukoak ez direnean, eta gaitasuna, zerbitzu-potentziala edo etorkizuneko etekin ekonomikokoak areagotzen dutenean. Ibilgetu ukiezinaren elementu horien amortizazioa egindako inbertsioen bizitza erabilgarriaren arabera egingo da.

5.3. Jabetza industrial eta intelektual.

Jabetza industrialaren edo jabetza intelektualaren edozein adierazpen erabiltzeko eskubide edo jabetzagatik, edo bere erabilera emateagatik, ordaindutako zenbatekoa.

Bertan sartuko dira, baldintza legalak betez, dagokion erregistroan inskribatzen diren kapitalizatutako garapen gastuak, erregistro-kostuak patentearen formalizazioari dagozkionak barne.

5.4. Aplikazio informatikoak.

Aktiboan sartuko da aplikazio informatikoen asetako zenbatekoa, haiek erabiltzeko eskubidea, edo erakundeak berak sortutako enkoizpen-kostua, hainbat ekitalditan erabiliko direla aurreikusten bada. Erakundeak berak barruan sortutako webguneekin egindako ordainketek baldintza hau bete beharko dute, aktiboen aintzatespenerako gainerako baldintzez gain.

Ikerketa gastuentzako ezarritako aktibazio-irizpide berberak ezarriko dira.

Ekipamendu batean txertatutako programa informatikoak, bera gabe funtzionatu ezin dutenak, ibilgetu materialeko elementutzat hartuko dira. Irizpide bera aplikatuko da ordenagailuaren sistema eragilearen kasuan ere.

Ezingo dira inoiz aktiboan sartu aplikazio informatikoaren mantenturako gastuak.

5.5. Beste ibilgetu ukiezin bat

Aurrez nabarmendu gabeko beste hainbat eskubide jasotzen ditu, besteak beste, kontzesio administratiboak; bizitza ekonomikoa baino epe laburragoan erabilera-lagapenak, «Errentamenduak eta antzeko beste eragiketa batzuk» 6. aintzatespen- eta balioespen-arauarekin bat etorritako errentamendu finantzariotzat hartu behar ez denean; erakunde publikoek dituzten eskualdatze-eskubideak eta aprobetxamendu urbanistikoak, beti ere, lursailetan hezurmituta ez daudenean.

6. Errentamenduak eta antzeko eragiketak

Arau honen arabera ondokoa jotzen da errentamendutzat: diru kopuru bakarraren edo ordainketa nahiz kuota multzoaren truke, errentatzaileak errentariari denbora jakin batez aktibo bat erabiltzeko eskubidea ematen dion edozer akordio, alderdi juridikoa alde batera utzita.

1. Errentamendu finantzarioak.

1.1. Azalpena.

a) Errentamendu-akordio baten baldintza ekonomikoetatik kontratuaren xede den aktiboaren jabetzari datxezkion abantaila eta arrisku guztiak funtsean transferitzen direla ondorioztatzen denean, errentamendua finantzariotzat jotko da.

justifican la capitalización dejen de cumplirse, el saldo que permanezca sin amortizar deberá llevarse a resultados del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, deberán reconocerse en el activo y se amortizarán durante su vida útil que, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años. En el caso de que las condiciones que justifican la capitalización dejen de cumplirse el saldo que permanezca sin amortizar deberá llevarse a resultados del ejercicio.

5.2. Inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por un período inferior a la vida económica del bien cedido.

Las inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso, por un período inferior a la vida económica, cuando de conformidad con la norma de reconocimiento y valoración número 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar» no deban calificarse como arrendamientos financieros, se contabilizarán en una rúbrica del inmovilizado intangible, siempre que dichas inversiones no sean separables de los citados activos, y aumenten su capacidad o los rendimientos económicos futuros o potencial de servicio. La amortización de estos elementos del inmovilizado intangible se realizará en función de la vida útil de las inversiones realizadas.

5.3. Propiedad industrial e intelectual.

Es el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso, o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial o de la propiedad intelectual.

Se incluirán los gastos de desarrollo capitalizados y, que cumpliendo los requisitos legales, se inscriban en el correspondiente registro, incluyendo el coste de registro y de formalización de la patente.

5.4. Aplicaciones informáticas.

Se incluirá en el activo el importe satisfecho por los programas informáticos, el derecho al uso de los mismos, o el coste de producción de los elaborados por la propia entidad, cuando esté prevista su utilización en varios ejercicios. Los desembolsos realizados en las páginas «web» generadas internamente por la entidad, deberán cumplir este requisito, además de los requisitos generales de reconocimiento de activos.

Se aplicarán los mismos criterios de activación que los establecidos para los gastos de investigación.

Los programas informáticos integrados en un equipo que no puedan funcionar sin él, serán tratados como elementos del inmovilizado material. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

5.5. Otro Inmovilizado Intangible.

Recoge otros derechos no singularizados anteriormente, entre otros, las cesiones administrativas; las cesiones de uso por períodos inferiores a la vida económica, cuando de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración número 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar» no se deba contabilizar como arrendamiento financiero; los derechos de traspaso y los aprovechamientos urbanísticos que detentan las entidades públicas, siempre que no estén materializados en terrenos.

6. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar

Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo determinado.

1. Arrendamientos financieros.

1.1. Concepto.

a) Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, el arrendamiento deberá calificarse como financiero.

Errentamendu-akordioan erosteko aukera ere sartzen bada, jabetzari datzekion arrisku eta onura guztiak funtsean transferitzen direla ulertuko da, aukera hori egikarituko dela uste izateko arrazoizko zalantzarik ez badago. Errentamendu-kontratuaren baldintza ekonomikoen arabera, ez da erosketa-aukera gauzatu delako zalantzarik ez da egongo erosketa-aukeraren prezioa aktiboaren arrazoizko balioa baino txikiagoa denean erosketa-aukera gauzatu daitekeenean.

b) Erosketarako aukerarik ez bada ere, aktiboaren jabetzari datzekion abantailak eta arriskuak transferitzen direla usteko da beheko baldintzaren bat betetzen denean:

b.1) Errentamendu-kontratuaren epea aktiboaren bizitza ekonomikoaren zatirik handienarekin bat dator. Edo aurrekoa betetzen ez bada, bi epeek bat egingo dutela argi ikusten da, eta erabilera aldia amaitzean bere hondar-balioa ez da esanguratsua izango.

b.2) Errentamenduaren hasieran ordaindu beharreko zenbatekoen uneko balioak errentan hartutako aktiboaren arrazoizko balioaren zenbateko garrantzitsua adierazten du.

b.3) Errentan hartutako aktiboak espezializatuak izanik errentariak bakarrik erabil ditzakeenean eta errentan hartutako ondasunak beste ondasun batzuekin erraz trukatu ezin direnean.

c) Hurrengoak dira errentamendu bat izaera finantzarioa dutenen arten sailkatzera garamatzaten beste adierazle batzuk:

c.1) Errentariak errentamendu-kontrata ezereztu dezake eta ezerezte horren ondorioz errentatzaileak izandako galerak errentariak bere gain hartuko ditu.

c.2) Hondar-zenbatekoaren arrazoizko balioaren gorabeherengatik sortutako emaitzak errentariarentzat izango dira.

c.3) Errentariak errentamendua bigarren denboraldi baterako luzatzeko aukera du, merkatuan ohikoa dena baino nabarmenki gutxiago ordainduta.

d) Erosteko aukera ematen duten edo ez duten, eta zerbitzu-potentziala daramaten aktiboak hirugarrenei errentan emateko akordioetan, aktibo horien jabetzari atxikitako abantaila eta arriskurik ez dela transferitzen ulertuko da, aktibo horiek atxikita duten zerbitzu-potentziala erakundeak mantentzen duen artean. Beraz, aktibo mota hauei ezingo zaizkie aplikatu atal honen aurreko paragrafoetan adierazitako usteak.

1.2. Aintzatespena eta balioespena.

Errentamendu finantzariarako erabiliko diren aktiboak, euren izaeraren arabera, dagokien aintzatespen- eta balioespen-arauen arabera erregistratuko eta balioetsiko dira, hurrengo paragrafoetan adierazitako kasuetan salbu.

Lursailek bizitza erabilgarri mugagabea dutenez, errentamendua amaitzean errentariaren eskuetara igarotzerik espero ez bada, errentariak ez ditu jasoko lursail horren jabetzak ematen dizkion arrisku eta abantaila guztiak. Hainbat elementu batera errentan hartzen direnean, lursailaren eta eraikuntzaren osagarriak aparte erabiliko dira, baldin eta errentamendua amaitzean lursaila errentariari itzuliko ez bazaio. Kasu horretan, lursailaren osagarria errentamendu operatibotzat sailkatuko da, eta horretarako lursailaren eta eraikineren artean hitzartutako ordainketak banatuko dira, bi osagarrien errentamendurako eskubideek irudikatzen dituzten arrazoizko balioekin proportzioan. Banaketa ez bada fidagarria, baina, errentamendu osoa finantzariotzat sailkatuko da, operatiboa dela begibistakoa denean salbu.

1.3. Errentariaren kontabilitatea.

Hasieran, errentariak aktiboa bere izaeraren arabera aintzatesi beharko du, eta aktibo horri lotutako obligazioa, berriz, pasibo gisa, zenbateko berarekin. Zenbateko hori errentan hartutako aktiboaren arrazoizko balioaren eta errentamenduaren aldian errentatzailearekin hitzartutako ordainketen uneko balioaren artean baxuena izango da. Kasu horretan erosketarako aukera barne hartuko da, eta izaera kontingentea duten kuotak kanpo utziko dira, baita zerbitzuek kostuak eta, «Ibilgetu materiala» 2. aintzatespen-

Se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad en un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción de compra. Se entenderá que por las condiciones económicas del contrato de arrendamiento no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, cuando el precio de la opción de compra sea menor que el valor razonable del activo en el momento en que la opción de compra sea ejercitable.

b) Se presumirá también que se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, aunque no exista opción de compra, cuando se cumpla alguna de las siguientes circunstancias:

b.1) El plazo del contrato de arrendamiento coincide o cubre la mayor parte de la vida económica del activo o, cuando no cumpliendo lo anterior, exista evidencia de que ambos períodos van a coincidir, no siendo significativo su valor residual al finalizar su período de utilización.

b.2) Al inicio del arrendamiento el valor actual de las cantidades a pagar supongan un importe sustancial del valor razonable del activo arrendado.

b.3) Cuando los activos arrendados tengan una naturaleza tan especializada que su utilidad quede restringida al arrendatario y los bienes arrendados no pueden ser fácilmente reemplazados por otros bienes.

c) Otros indicadores de situaciones que podrían llevar a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero son:

c.1) Si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

c.2) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.

c.3) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

d) En los acuerdos de arrendamiento a terceros de activos portadores de potencial de servicio, con o sin opción de compra, se presumirá, en todo caso, que no se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del mismo, en tanto la entidad mantenga el potencial de servicio que dichos activos tienen incorporado. Por tanto, no serán aplicables a este tipo de activos las presunciones señaladas en los párrafos anteriores de este apartado.

1.2. Reconocimiento y valoración.

Los activos objeto de arrendamiento financiero se registrarán y valorarán de acuerdo a la norma de reconocimiento y valoración que les corresponda de acuerdo con su naturaleza, salvo lo especificado en los párrafos siguientes.

Dado que los terrenos tienen una vida útil indefinida, si no se espera que su propiedad pase al arrendatario al término del plazo de arrendamiento, éste no recibirá todos los riesgos y ventajas que inciden en la propiedad del mismo. En un arrendamiento financiero conjunto los componentes del terreno y edificio se considerarán de forma separada si al finalizar el plazo del arrendamiento la propiedad del terreno no va a ser transmitida al arrendatario, en cuyo caso el componente de terreno se clasificará como arrendamiento operativo, para lo cual se distribuirán los pagos acordados entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables que representen los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero salvo que resulte evidente que es operativo.

1.3. Contabilidad del arrendatario.

El arrendatario en el momento inicial deberá reconocer el activo según su naturaleza y la obligación asociada al mismo como pasivo por el mismo importe, que será el menor valor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos acordados con el arrendador durante el plazo del arrendamiento, incluyendo, en su caso, la opción de compra, y con exclusión de las cuotas de carácter contingente así como de los costes de los servicios y demás gastos que, de acuerdo con las normas de valoración núme-

eta balioespen-arauan eta «lilgetu ukiezinak» 5. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotako arauen arabera, aktibatu ezin diren bestelako gastuak ere. Hala, izaera kontingentea duten kuotak dira euren etorkizuneko zenbatekoa kontratutan jasotako aldagairen baten menpe dutenak.

Partida hauen uneko balioa kalkulatzeko kontratuan islatutako interes-tasa hartuko da eguneratze-tasatzat. Tasa hori zehaztu gabe balego, antzeko errentamendu batean errentariak ordaindu beharko lukeen interes-tasa ezarriko da, eta hala ere zehaztu ezingo balitz, berriz, aktiboa erosteko beharrezko fondoetatik lortuko litzatekeen interes-tasa.

Gainera, eragiketarik errentariak hasieran egiten dituen zuzeneko gastuak aktiboaren baliorik gorenekotzat hartuko dira.

Errentamenduaren kuotetarik bakoitza bi zatik osatuko dute: karga finantzarioa adieraziko du bata, eta oraindik ordaindu gabe dagoen zorraren murriztapena besteak. Karga finantzario osoa errentamenduaren epean zehar banatuko da, eta sortzen den ekitaldiko emaitzei egotziko zaie, errentariarentzako interes-tasa efektiboaren metodoa aplikatuta.

1.4. Errentatzailearen kontabilitatea.

Erakunde batek aktibo baten abantaila eta arrisku guztiak transferitzen dituenean aintzatespen- eta balioespen-arau hau aplikagarri zaion eragiketen bidez, ondasunaren arrazoizko balioan kobratzeko eskubidea erregistratuko du, eta horri errentatzailearen hasierako kostu zuzenak gehituko dizkio. Aldi berean, eragiketan hasieran zuen kontabilitate-balioaren baja emango dio aktiboari, eta ekitaldiko emaitza erregistratuko du.

Balantzearen aktiboan kontabilizatutako kredituaren eta kobratzeko kopuruaren arteko diferentzia, oraindik sortu gabeko interesei dagokiena, interes horiek sortzen diren ekitaldiko ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egotziko da, interes-tasa efektiboaren metodoaren arabera.

2. Errentamendu operatiboak.

Errentamendu-kontratu bat da, eta horretan ez dira transferitzen jabetzari datxezkion abantailak eta arriskuak.

Errentamendu operatiboetatik eratorritako kuotak gastutzat hartuko dituzte errentatzaileek errentamenduaren aldian sortzen diren ekitaldiko emaitzan.

Errentamendu operatiboetatik datozen sarrerak errentamenduaren aldian sortzen diren ekitaldiko emaitzan erregistratuko ditu errentatzaileak.

3. Saldu osteko errentamendua.

Inorenganatutako aktiboen ondorengo lagapenari edo errentamenduari lotuta, inorenganatzeko baten baldintza ekonomikoen ondoriozko finantziario-metodo bat dela uste bada, errentatzaileak ez du aktiboaren kalifikazioa aldatuko, ezta transakzio horretatik eratorritako emaitzak aintzatetsiko ere. Gainera, hartutako zenbatekoa erregistratuko du, eta dagokion pasibo finantzarioko partida batean abonatu du. Eragiketari lotutako interesengatik gatuak kontratuaren bizitzan zehar kontabilizatuko dira, interes-tasa efektiboaren metodoaren arabera.

«Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera kontabilizatuko du eragiketa errentatzaileak.

7. Salgai dauden aktiboak

1. Azalpena.

Hasieran ez-korrientetzat jotako aktibo ez-finantzarioak dira salgai dauden aktiboak. Etengabeko erabileraren bidez beharrean, salmenta bidezko transakzio baten bidez berreskuratuko da nagusiki kontabilitate-balioa. Aurreko sailkapena ezarri ahal izateko, aktiboak erabiltzeko moduan egon behar du, uneko baldintzetan, segituan saltzeko, aktibo horien salmentarako ohiko terminoei eta arruntei soilik lotuta, eta salmentarako aukera handia izan behar du. Saltzeko aukera handia duela usteko da, hurrengo baldintzak gertatzen direnean:

ro 2, «Inmovilizado material» y número 5, «Inmovilizado intangible», no se puedan activar. A estos efectos se entiende por cuotas de carácter contingente aquellas cuyo importe futuro dependa de una variable establecida en el contrato.

Para calcular el valor actual de estas partidas se tomará como tipo de actualización el tipo de interés reflejado en el contrato. Si este tipo no estuviera determinado, se aplicará el tipo de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si éste no fuera determinable, el tipo de interés al que obtendría los fondos necesarios para comprar el activo.

Los costes directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

Cada una de las cuotas del arrendamiento estará constituida por dos partes que representan, respectivamente, la carga financiera y la reducción de la deuda pendiente de pago. La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a los resultados del ejercicio en el que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo para el arrendatario.

1.4. Contabilidad del arrendador.

Cuando una entidad transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas de un activo mediante una operación a la que sea aplicable la presente norma de reconocimiento y valoración, registrará un derecho a cobrar por el valor razonable del bien más los costes directos iniciales del arrendador. Simultáneamente dará de baja el activo por su valor contable en el momento del inicio de la operación, registrándose, en su caso, un resultado del ejercicio.

La diferencia entre el crédito contabilizado en el activo del balance y la cantidad a cobrar, correspondiente a intereses no devengados, se imputará a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en que dichos intereses se devenguen de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

2. Arrendamientos operativos.

Se trata de un contrato de arrendamiento en el que no se transfieren los riesgos y ventajas que son inherentes a la propiedad.

Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos deben ser reconocidas por los arrendatarios como gastos en el resultado del ejercicio en el que se devenguen durante el plazo del arrendamiento.

Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se registrarán por el arrendador en el resultado del ejercicio en que se devenguen durante el plazo del arrendamiento.

3. Venta con arrendamiento posterior.

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento o cesión de uso de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá resultados derivados de esta transacción. Además, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero. Los gastos por intereses asociados a la operación se contabilizarán a lo largo de la vida del contrato de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

El arrendador contabilizará la operación de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

7. Activos en estado de venta

1. Concepto.

Los activos en estado de venta son activos no financieros clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado. Para aplicar la clasificación anterior, el activo debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos, y su venta debe ser altamente probable. Se considera que su venta será altamente probable, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Erakundea aktiboa saltzeko plan batekin konprometituta egotea, eta eroslea bilatzeko eta plana burutzeko programa bat mar-txan jarrita izatea.

b) Aktiboaren salmenta aktiboki negoziatu behar da, uneko arrazoizko balioari egokitutako prezioan.

2. Hasierako balioespena.

Aktibo ez-korronteari une horretan legokiokkeen kontabilitate-balioan balioetsiko ditu erakundeak aktibo horiek, kostu-ereduaren arabera. Horretarako, erabilera aldatzen duen ibilgetuaren adierazgarri diren kontu guztiei baja emango zaie, eta salgai dauden aktiboen adierazgarri diren kontuei alta emango zaie. Kasu honetan, sailkapenean aurrez zegokeen pilatutako narriadura ere sartuko litza-teke.

3. Geroko balioespena.

Kostu ereduaren arabera kontabilitate-balioaren eta arrazoizko balioari salmenta-kostuak kenduta geratzen denaren artetik gutxie-neko balioan balioetsiko ditu erakundeak aktibo horiek.

Erakundeak balio-narriadura bat aintzatetsiko du kontabilitate-balioaren eta arrazoizko balioari salmenta-kostuei kenduta geratzen denaren arteko diferentziaren balioidea den zenbatekoan, aktiboaren balio-murrizpenen ondorioz.

Arrazoizko balioari aktiboaren salmenta-gastuak kenduta egindako balioespenetik eratorritako edozer hazkunderengatik atera den emaitza aintzatetsiko du erakundeak. Edozein kasutan, narriadura bat lehengoratu ondoko aktiboaren kontabilitate-balioak ezingo du gainditu bere hasierako balioari esleitutako zenbatekoa.

Salgai dauden aktiboak, salgai dauden aktibotzat hartzen diren artean, ez dira amortizatuko.

4. Birsailkatzeak.

Erabilera aldaketak daudenean soilik egingo dira birsailkatzeak salgai dauden aktiboen, ondasun higiezinetak inbertsioen eta ibilgetu ukiezinaren edo materialaren artean. Erregistroa egi-terakoan ondoko irizpideak izango dira kontuan:

a) Kostu-ereduaren arabera kontabilizatutako aktiboak:

Erakundeak salgai dagoen aktibo izateari utzi dion aktibo ez-korrientea balioetsiko du hala sailkatu aurretik zuen kontabilitate-balioan, salgai dagoen aktibo gisa sailkatu izan ez balitz aintzate-tsiko litzatekeen edozer narriadura edo amortizazio-hornidura dela-eta doitu-ta.

Horretarako, aktibo ez-korrientea adierazgarri diren kontu guz-tiei alta emango die berriz ere eta salgai dauden aktiboen adierazgarri diren kontu guztiei, berriz, baja. Adierazitako kontabilitate-balioen arteko aldea birsailkatzea gertatzen den ekitaldiaren ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuari egotziko zaio.

b) Errebalorizazio-ereduaren arabera kontabilizatutako akti-boak:

Erakundeak aktibo ez-korrientea birsailkatua balioetsiko du sal-gai dagoen aktibo gisa sailkatu aurretik zuen kontabilitate-balioan, salgai dagoen aktibo gisa sailkatuta egon den denboran aintzate-tsiko litzatekeen edozer narriadura, amortizazio-hornidura edo erre-balorizazio dela-eta doitu-ta.

Horretarako, ondasunaren adierazgarri den kontuari alta emango zaio kostu ereduaren —aurreko a) atalean azaldutako pro-zedura jarraituz— eta errebalorizatzean pilatutako zenbateko oso-aren arteko baturaren balioan, eta ordainketa amortizazio pilatu-aren edo narriaduraren kontuetan egingo da, baita aktibo salgarri gisa sailkatu ez balitz errebalorizazio horri legokiokkeen litzaioke-en ondare garbiaren kontu zehatzean ere. Era berean, salgai dago-en aktiboaren adierazgarri diren kontu guztiei baja emango zaie, eta adierazitako kontabilitate-balioen arteko aldea birsailkatzea ger-tatzen den ekitaldiaren ondarearen emaitza ekonomikoaren kon-tuari egotziko zaio.

a) La entidad debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y concretar el plan.

b) La venta del activo debe negociarse activamente a un pre-cio adecuado en relación con su valor razonable actual.

2. Valoración inicial.

La entidad valorará estos activos al valor contable que corres-pondería en ese momento al activo no corriente, según el mode-lo del coste. Para ello, se darán de baja todas las cuentas repre-sentativas del inmovilizado que cambia de uso y se darán de alta las cuentas representativas del activo en estado de venta que inclui-rá, en su caso, el deterioro acumulado que existiese previamente a su clasificación.

3. Valoración posterior.

La entidad valorará estos activos al menor valor entre su valor contable, según el modelo de coste, y su valor razonable menos los costes de venta.

La entidad reconocerá un deterioro de valor por un importe equi-valente a la diferencia que pudiera existir entre el valor contable y el valor razonable menos los costes de venta debido a las reduc-ciones del valor del activo.

La entidad reconocerá un resultado por cualquier incremen-to posterior derivado de la valoración a valor razonable menos los costes de venta del activo. En todo caso, el valor contable del acti-vo después de la reversión de un deterioro, no podrá superar el impor-te asignado a su valor inicial.

Los activos en estado de venta no son objeto de amortización mientras estén clasificados como tales.

4. Reclasificaciones.

Se realizarán reclasificaciones entre activos en estado de ven-ta e inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible o material sólo cuando exista un cambio en su uso. Su registro se realizará aten-diendo a los siguientes criterios:

a) Activos contabilizados según el modelo de coste:

La entidad valorará el activo no corriente que deje de estar cla-sificado como activo en estado de venta por un importe equivalente al valor contable del mismo antes de que fuera clasificado como tal, ajustado por cualquier deterioro o dotación a la amortización que se hubiera reconocido si el activo no se hubiera clasificado como activo en estado de venta.

Para ello, la entidad dará de alta de nuevo todas las cuentas representativas del activo no corriente y dará de baja todas las cuen-tas representativas del activo en estado de venta, imputándose, en su caso a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejer-cicio en el que se produzca la reclasificación, la diferencia entre los valores contables indicados.

b) Activos contabilizados según el modelo de la revaloriza-ción:

La entidad valorará el activo no corriente reclasificado por un importe equivalente al valor contable del mismo antes de que fue-ra clasificado como activo en estado de venta, modificado por cual-quier deterioro, dotación a la amortización o revalorización, en su caso, que se hubiera reconocido durante el periodo en el que el activo ha estado clasificado como activo en estado de venta.

Para ello, se dará de alta la cuenta representativa del bien por su valor según el modelo del coste -siguiendo el procedimiento pre-visto en el apartado a) anterior— más el importe total acumulado de la revalorización, con abono, además de a las cuentas que corres-ponda de amortización acumulada o deterioro, en su caso a la cuen-ta específica del patrimonio neto que se correspondería con dicha revalorización si el activo nunca se hubiera reclasificado como acti-vo en estado de venta. Asimismo se darán de baja todas las cuen-tas representativas del activo en estado de venta, imputándose, en su caso a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejer-cicio en el que se produzca la reclasificación, la diferencia entre los valores contables indicados.

8. Aktibo finantzarioak**1. Azalpena.**

Aktibo finantzarioak dira dirua, beste erakunde baten kapitaren edo ondarearen tresnak, hirugarren batengandik dirua edo beste aktibo finantzario bat jasotzeko eskubidea edo hirugarren batekin aktibo edo pasibo finantzarioak trukatzeko eskubidea, aldeko baldintzetan.

Aintzatespen- eta balioespen-arau honetan ezarritako irizpideak aktibo finantzario guztiei aplikatzeko modukoak izango dira, beste aintzatespen- eta balioespen-arau batean irizpide zehatzak ezarri direnentzat izan ezik.

2. Aktibo finantzarioek sailkapenak.

Aktibo finantzarioak balioesteko, kategoria hauetako batean sailkatuko dira:

a) Kobratu beharreko partidak eta kredituak.

Maila honetan sartuko dira:

a.1) Ohiko jardueratik eratorriko eragiketek eragindako kredituak.

a.2) Ondarearen tresna izan gabe eta aktiboan merkatuan negoziatu gabe, zenbateko zehatzeko edo zehaztu daitekeeneko diru-fluxuak sortzen dituzten beste aktibo finantzario batzuk. Erakundeak egin duen ordainketa guztia berreskuratzea espero da aktibo finantzario horietatik, kredituaren narriadurari egozteko modukoak diren arrazoiak alde batera utzita.

a.3) Zor-tresnak eskuratzeko eragiketak, ondoren prezio finko baten truke edo hasierako prezioaren truke —gehi mailegu-emalearen errentagarritasun arrunta— saltzeko akordioarekin.

b) Mugaegunera arte mantendutako inbertsioak.

Ondokoak sartuko dira maila honetan: mugaegun finkoa duten eta zorraren adierazgarri diren balioak eta zenbateko zehaztua edo zehaztu daitekeena duten diru-fluxuak, merkatu aktiboan negoziatzen direnak. Euren mugaegunera arte mantentzeko gaitasun finantzarioa eta intentzio efektiboa du erakundeak, euren aintzatespenetik abiatuta eta ondorengo edozein datatan.

c) Emaizetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko aktibo finantzarioak.

Maila honetan sartuko dira:

c.1) Merkatu aktibo batean negoziatuz, epe motzean egiteko helburuarekin eskuratzen diren aktibo finantzarioak, ondoren prezio finkoan edo hasierako prezioari mailegu-emalearen errentagarritasun arrunta gehituta saltzeko hitzarmenpean eskuratu direnak izan ezik.

c.2) Eratorriak, berme finantzariodun kontratuak edo estaldurako erreminta izendatu direnak eta «Kontabilitate-estaldura» 10. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotako irizpideak betetzen dituztenak izan ezik.

d) Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen ondarean egindako inbertsioak.

Taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak sektore publikoaren urteko kontu finkatuak formulatzeko araudian definituta daudenak dira.

e) Aktibo finantzario salgarriak.

Maila honetan sartuko dira aurreko mailetan sartu ahal izateko baldintzak betetzen ez dituzten aktibo finantzario guztiak.

3. Aintzatespena.

Inbertsio finantzariorako kontratuaren edo akordioaren klausularen arabera, aktibo bat nahitaezko parte bihurtzen denean aintzatesiko du bere balantzean erakundeak.

Kontratuzkoak ez diren eskubideetatik sortzen diren aktibo finantzarioak aintzateseko unea zehatzeko, «Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotzen denari egingo zaio kasu, jasotako transferentzia eta diru-laguntzen kasuan. Gainerako kasuetan, berriz, dagokion aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoari.

8. Activos financieros**1. Concepto.**

Son activos financieros el dinero en efectivo, los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otra entidad, los derechos de recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables.

Los criterios establecidos en esta norma de reconocimiento y valoración serán aplicables a todos los activos financieros, excepto a aquellos para los que se hayan establecido criterios específicos en otra norma de reconocimiento y valoración.

2. Clasificación de los activos financieros.

Los activos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán inicialmente en alguna de las siguientes categorías:

a) Créditos y partidas a cobrar.

Se incluirán en esta categoría:

a.1) Los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual.

a.2) Otros activos financieros, que no siendo instrumentos de patrimonio ni negociándose en un mercado activo, generan flujos de efectivo de importe determinado o determinable y respecto de los que se espera recuperar todo el desembolso realizado por la entidad, excluidas las razones imputables al deterioro crediticio.

a.3) Las operaciones de adquisición de instrumentos de deuda con el acuerdo de posterior venta a un precio fijo o al precio inicial más la rentabilidad normal del prestamista.

b) Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

Se incluirán en esta categoría los valores representativos de deuda con vencimiento fijo y flujos de efectivo de importe determinado o determinable, que se negocian en un mercado activo, y respecto de los que la entidad tiene, desde su reconocimiento y en cualquier fecha posterior, la intención efectiva y la capacidad financiera para conservarlos hasta su vencimiento.

c) Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

En esta categoría se incluirán:

c.1) Los activos financieros que, negociándose en un mercado activo, se adquieren con el propósito de realizarlos en el corto plazo, excepto los adquiridos con el acuerdo de posterior venta a un precio fijo o al precio inicial más la rentabilidad normal del prestamista.

c.2) Los derivados, excepto aquellos que sean contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura y cumplan los requisitos de la norma de reconocimiento y valoración número 10 «Coberturas contables».

d) Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Los conceptos de grupo de entidades, entidades multigrupo y entidades asociadas son los definidos en la normativa para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas del Sector Público.

e) Activos financieros disponibles para la venta.

En esta categoría se incluirán todos los activos financieros que no cumplan los requisitos para ser incluidos en alguna de las categorías anteriores.

3. Reconocimiento.

La entidad reconocerá un activo financiero en su balance cuando se convierta en parte obligada según las cláusulas del contrato o acuerdo mediante el que se formalice la inversión financiera.

Para determinar el momento del reconocimiento de los activos financieros que surjan de derechos no contractuales, se estará a lo dispuesto al efecto en la norma de reconocimiento y valoración número 18 «Transferencias y subvenciones», para el caso de transferencias o subvenciones recibidas, o en la correspondiente norma de reconocimiento y valoración, en los restantes casos.

4. Kobratu beharreko kreditu eta partidak.

4.1. Hasierako balioespena.

Kobratu beharreko kreditu eta partidak arrazoizko balioan balioetsiko dira hasieran, eta kontrako ebidentziarik ezean, transakzioaren prezio bera izango da, hau da, emandako kontraprestazioaren arrazoizko balioa, zuzenean egotzekoak diren transakzio-kostuak gehituta. Haatik, transakzio-kostuak aktiboa aintzatesten den ekitaldiko emaitzari egotzi ahalko zaizkio, garrantzi erlatibo txikia dutenean.

Aurreko paragrafoan adierazitakoaz ostera, kontratuzko interes-tasarik ez duten eta epe laburrean kobratzekoak diren kredituak eta partidak euren balio nominallean balioetsiko dira.

Kontratuzko interes-tasarik ez duten eta epe mugaeguna epe luzekoa duten partidak, eta diruz lagundutako interesak dituzten eta epe luzerako emandako maileguak euren arrazoizko balioan balioetsiko dira. Balio hori, antzeko eragiketetarako merkatuko interes-tasa aplikatuz, kobratu beharreko diru-fluxuen uneko balioaren berdina izango da. Aitzitik, epe luzera kobratzekoak diren partidak euren balio nominallean balioetsi ahal izango dira, eta diruz lagundutako interesekin epe luzerako emandako maileguak, berriz, emandako zenbatekoan balioetsi daitezke, baldin eta ez eguneratzearen eragina —era globalean hartuta— erakundearen urteko kontuetan txikia bada.

Diruz lagundutako interesak dituen aktibo finantzarioa uneko balioan balioesten denean, balio horren eta balio nominalaren edo emandako zenbatekoaren arteko aldea, kasuaren arabera, emandako diru-laguntzat hartuta, aktibo finantzarioa aintzatesten den ekitaldiaren ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuari egotziko zaio.

Edonola ere, eraturako fidantzak eta gordailuak eguneratu gabe entregatutako zenbatekoan balioetsiko dira beti.

4.2. Geroko balioespena.

Kobratu beharreko kredituak eta partidak kostu amortizatuan balioetsiko dira. Sortutako interesak, interes-tasa efektiboaren metodoa erabiliz, ekitaldiko emaitzan kontabilizatuko dira.

Edonola ere, kontratuzko interesik gabe, hasieran euren balio nominallean balioetsi diren kobratu beharreko partidak eta hasieran entregatutako zenbatekoan balioetsi diren interesekin emandako maileguak zenbateko horretan balioetsiko dira, baldin eta ez badira narriatu.

4.3. Narriadura.

Ekitaldi itxieran behintzat, egin beharreko balio-zuzenketak egingo dira, objektiboki ikusten denean kreditu baten balioa edo antzeko arrisku-ezaugarriak dituzten eta batera balioetsita dauden kredituen multzo batena narriatu egin dela hasierako kontabilizatzea egin ondorengo gertaera batengatik edo batzuegatik eta etorkizuneko diru-fluxu estimatuak atzeratu eta murriztu egin direla, behar bada zordunaren kaudimen-gabeziagatik.

Aktibo finantzario horien balio-narriaduraren galera honela kalkulatu da: kontabilitate-balioaren eta etorkizuneko diru-fluxu estimatuen uneko balioaren arteko diferentzia. Kalkulua egiteko, hasierako kontabilizatzean kalkulaturako interes-tasa efektiboaren arabera deskontatuko dira fluxuak. Interes-tasa aldakorra duten kredituentzat, ekitaldiaren itxierako datan kontratuak dituen baldintzei dagokien interes-tasa efektiboa erabiliko da.

Narriaduragatik egindako balioespen-zuzenketak nahiz euren lehengoratzeari gastu edo sarrera gisa aintzatsiko dira, hurrenez hurren, ekitaldiko emaitzan. Narriaduraren lehengoratzearen muga lehengoratzen den datan kredituak izango lukeen kontabilitate-balioa izango da, balio-narriadurarik kontabilizatu izan ez balitz.

5. Mugaegunera arte mantendutako inbertsioak.

5.1. Hasierako balioespena.

Mugaegunera arte mantendutako inbertsioak arrazoizko balioan balioetsiko dira hasieran, eta kontrako ebidentziarik ezean, transakzioaren prezio bera izango da, hau da, emandako kontraprestazioaren arrazoizko balioa, zuzenean egotz daitezkeen transakzio-kostuak gehituta. Haatik, transakzio-kostuak inbertsioa aintzatesten den ekitaldiko emaitzari egotzi ahalko zaizkio, garrantzi erlatibo txikia dutenean.

4. Créditos y partidas a cobrar.

4.1. Valoración inicial.

Con carácter general los créditos y partidas a cobrar se valorarán inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Sin embargo los costes de transacción se podrán imputar a resultados del ejercicio en el que se reconoce el activo cuando tengan poca importancia relativa.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los créditos y partidas a cobrar con vencimiento a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual, se valorarán por su valor nominal.

Las partidas a cobrar con vencimiento a largo plazo que no tengan un tipo de interés contractual y los préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados, se valorarán por su valor razonable que será igual al valor actual de los flujos de efectivo a cobrar, aplicando la tasa de interés de mercado para operaciones similares. No obstante las partidas a cobrar a largo plazo se podrán valorar por el nominal y los préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados se podrán valorar por el importe entregado, cuando el efecto de la no actualización, globalmente considerado, sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad.

Quando el activo financiero, con intereses subvencionados, se valore por su valor actual, la diferencia entre dicho valor y el valor nominal o el importe entregado, según el caso, se imputará como subvención concedida en la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que se reconoce el activo financiero.

En todo caso, las fianzas y depósitos constituidos se valorarán siempre por el importe entregado, sin actualizar.

4.2. Valoración posterior.

Los créditos y partidas a cobrar se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán como resultados del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo.

No obstante, las partidas a cobrar que, sin tipo de interés contractual, se hayan valorado inicialmente por su valor nominal, y los préstamos concedidos con intereses subvencionados que se hayan valorado inicialmente por el importe entregado, continuarán valorándose por dicho importe, salvo que se hubieran deteriorado.

4.3. Deterioro.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias, siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un crédito o de un grupo de créditos con similares características de riesgo valorados colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más sucesos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, como puede ser la insolvencia del deudor.

El deterioro de valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor contable y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima se van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los créditos a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda de acuerdo con las condiciones contractuales a la fecha de cierre del ejercicio.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en el resultado del ejercicio. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable que tendría el crédito en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor.

5. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

5.1. Valoración inicial.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. No obstante, los costes de transacción se podrán imputar a resultados del ejercicio en el que se reconoce la inversión cuando tengan poca importancia relativa.

5.2. Geroko balioespena.

Mugaegunera arte mantendutako inbertsioak kostu amortizatuan balioetsiko dira. Sortutako interesak, interes-tasa efektiboaren metodoa erabiliz, ekitaldiko emaitzan kontabilizatuko dira.

5.3. Narriadura.

Ekitaldi-itxieran behintzat, beharrezko balio-zuzenketak egin beharko dira, aurreko 4.3 atalean adierazitako irizpideak aplikatuz.

Hala ere, etorkizuneko diru-fluxuen uneko balioaren ordez aktibo finantzarioaren merkatu-balioa erabili ahal izango da, balio hori fidagarria bada erakundeak berreskura dezakeen balioa adierazteko.

6. Arrazoizko balioaren arabera aktibo finantzarioak, emaitzetan aldaketekin.

6.1. Hasierako balioespena.

Emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioaren arabera aktibo finantzarioak arrazoizko balioan balioetsiko dira hasieran. Kontrakoa erakutsi ezean, transakzioaren prezioa izango da, eta emandako kontraprestazioarekin bat etorriko da. Zuzenean egotz dakizkiokeen transakzio-kostuak erosketa gertatzen den ekitaldiko emaitzari egotziko zaizkio.

Ondare-tresnak direnean, hasierako balioespenean sartuko dira lehentasunezko harpidetza-eskubideak edo antzekoak, horrelakorik eskuratu denean.

6.2. Geroko balioespena.

Emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioaren arabera aktibo finantzarioak arrazoizko balioan balioetsiko dira, inorenganatan izan litezkeen transakzio-kostuak kendu gabe. Arrazoizko balioan gertatutako aldaketak ekitaldiko emaitzari egotziko zaizkio, sortutako interesak interes-tasa efektiboaren arabera egotzi ondoren, bai eta kanbio-diferentziak ere.

7. Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen ondarean egindako inbertsioak.

7.1. Hasierako balioespena.

Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen ondarean egindako inbertsioak kostuan balioetsiko dira hasieran. Kostua honako hau izango da: emandako kontraprestazioaren arrazoizko balioa gehi zuzenean egotz daitezkeen transakzio-kostuak.

Hala ere, taldeko erakunde, talde anitz edo elkartu gisa sailkatu aurreko inbertsiorik badago, inbertsio horren kostutzat hartuko da erakundeari kalifikazio hori eman aurre-aurreko unean inbertsioak izan beharko lukeen kontabilitate-balioa. Inbertsio horri loturiko eta zuzenean ondare garbian kontabilizatutako aurreko balioespen-dokuntzak beren horretan mantenduko dira baja eman arte edo narriatu arte.

Hasierako balioespenean sartuko dira lehentasunezko harpidetza-eskubideak edo antzekoak, horrelakorik eskuratu denean.

Diruzkoak ez diren ekarpenen kasuan, inbertsioaren hasierako balioespena egiteko, trukean eskuratutako aktiboentzat «lilgetu materiala» 2. aintzatespen- eta balioespen-arauaren 4.d) puntuan ezarritakoa aplikatuko da.

7.2. Geroko balioespena.

Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen inbertsioak kostuan balioetsiko dira, eta narriaduragatik balio-zuzenketarik egin bada, zuzenketa horien zenbateko metatua kenduta.

Aktibo horiei balioa esleitu behar zaienean inorenganatan edo beste arrazoiren bat dela-eta, batez besteko kostu haztatuaren metodoa aplikatuko da multzo homogeneoen arabera, multzo homogeneotzat hartuz eskubide berdinak dituztenak.

7.3. Narriadura.

Gutxienez ekitaldiaren amaieran edo partaidetzaren inorenganatan edo transmisioa hitzartzen den unean, beharrezko balioespen-zuzenketak egin beharko dira, baldin eta ebidentzia objektiboen arabera inbertsioaren kontabilitate-balioa berreskuratu ezingo bada, adibidez, erakunde parte-hartzailearen funtsen jaitziera luze eta esanguratsu baten ondorioz.

5.2. Valoración posterior.

Las inversiones mantenidas a vencimiento se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán como resultados del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo.

5.3. Deterioro.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias, de conformidad con los criterios señalados en el apartado 4.3 anterior.

No obstante, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se podrá utilizar el valor de mercado del activo financiero, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la entidad.

6. Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

6.1. Valoración inicial.

Los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que le sean directamente atribuibles, se imputarán a resultados del ejercicio en que se produzca la adquisición.

En el caso de los instrumentos de patrimonio, formará parte del valor inicial, el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares, que, en su caso, se hubiesen adquirido.

6.2. Valoración posterior.

Los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable, se imputarán a resultados del ejercicio, una vez imputados los intereses devengados según el tipo de interés efectivo y, en su caso, las diferencias de cambio.

7. Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7.1. Valoración inicial.

Las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como entidad del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma antes de que la entidad pase a tener esa calificación. En su caso, los ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión y contabilizados directamente en el patrimonio neto, se mantendrán en éste hasta la baja o deterioro.

Formará parte del valor inicial, el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares, que, en su caso, se hubiesen adquirido.

En caso de aportaciones no dinerarias, para la valoración inicial de la inversión se aplicará lo establecido en el punto 4.d) de la norma de reconocimiento y valoración número 2 «Inmovilizado material» para los activos adquiridos en permuta.

7.2. Valoración posterior.

Las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por enajenación u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por éstos los valores que otorgan los mismos derechos.

7.3. Deterioro.

Al menos al cierre del ejercicio, y en todo caso en el momento que se acuerde la enajenación o transmisión de la participación, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor contable de la inversión no será recuperable como consecuencia, por ejemplo, de un descenso prolongado y significativo de los fondos propios de la entidad participada.

Partaidetzak merkatu aktiboan negoziatzen dituzten erakundeen kasuan, balioespen-zuzenketaren zenbatekoa kontabilitate-balioaren eta merkatu aktiboa aintzat hartuta kalkulaturako arrazoizko balioaren arteko aldea izango da.

Partaidetzak merkatu aktiboan negoziatzen ez dituzten erakundeen kasuan, balioespen-zuzenketaren zenbatekoa zehazteko erakunde parte-hartzailearen ondare garbia izango da kontuan, balioespenaren datako isileko plusbalioekin zuzenduta.

Narriaduragatik egindako balioespen-zuzenketak nahiz euren lehengoratzeari gastu edo sarrera gisa aintzatetsiko dira, hurrenez hurren, ekitaldiko emaitzan. Narriaduraren lehengoratzeari muga lehengoratzen den datan kredituak izango lukeen kontabilitate-balioa izango da, balio-narriadurarik kontabilizatu izan ez balitz.

Taldeko erakunde, talde anitz edo elkartu gisa sailkatu aurretik erakunde horretan inbertsioaren bat egin baldin bada, eta, sailkapen hori egin aurretik, inbertsio horren balio-doikuntzak egin badi-ra ondare garbiari egotziz zuzenean, sailkapena egin ondoren ere mantendu egingo dira doikuntza horiek, inbertsioa inorenganatu edo baja eman arte (eta galdu-irabazien kontuan erregistratuko dira orduan) edo, bestela, inguruabar hauek gertatu arte:

a) Balio-gehitzeagatik egindako aurreko balio-doikuntzen kasuan, narriaduragatik balio-zuzenketak doikuntza horiek jasotzen dituen ondare garbiko partidaren kontra erregistratuko dira horien zenbatekora arte, eta hortik gainerakoa ekitaldiko emaitza gisa erregistratuko da. Narriaduragatik zuzenean ondare garbira egotzitako balio-zuzenketak ez du lehengoratzetik izango.

b) Balioa jaitsi aurreko balioespen-doikuntzen kasuan, ondoren berreskura daitekeen zenbatekoa inbertsioen kontabilitate-balioa baino handiagoa denean, berau adierazitako balio-murrizketaren mugaraino haziko da, aurreko balioespen-doikuntzak jaso dituen partidaren kontra. Horrela sortutako zenbateko berria, momentu horretatik aurrera inbertsio-kostutzat hartuko da. Edonola ere, inbertsioaren balio-narriaduraren ebidentzia objektiborik badago, dagozkion balio-doikuntza negatiboak jasotzen dituen ondare garbiaren partida ekitaldiko emaitzari egotziko zaio oso-osorik.

8. Aktibo finantzario salgarriak.

8.1. Hasierako balioespena.

Aktibo finantzario salgarriak arrazoizko balioan balioetsiko dira hasieran, eta kontrako ebidentziarik ezean, transakzioaren prezio bera izango da, hau da, emandako kontraprestazioaren arrazoizko balioa, zuzenean egotz daitezkeen transakzio-kostuak gehituta. Haatik, zorra adierazten duten balioen kasuan, transakzio-kostuak inbertsioa aintzatesten den ekitaldiko emaitzari egotzi ahalko zaizkio, garrantzi erlatibo txikia dutenean.

Ondare-tresnak direnean, hasierako balioespenean sartuko dira lehentasunezko harpidetza-eskubideak edo antzekoak, horrelakorik eskuratu denean.

8.2. Geroko balioespena.

Aktibo finantzario salgarriak arrazoizko balioan balioetsiko dira, inorenganatzeari izan litezkeen transakzio-kostuak kendu gabe. Arrazoizko balioan gertatzen diren aldaketak ondare garbian erregistratuko dira zuzenean, aktibo finantzarioak narriatu edo inorenganatu arte; orduan, emaitzei egotziko zaizkie.

Aktibo horiei inorenganatzearengatik edo beste arrazoiaren baten-gatik balioa bat esleitu behar zaienean, batez besteko kostu haztatuaren metodoa aplikatuko da multzo homogeneoen arabera.

Aitzitik, «Atzerri-moneta» 13. aintzatespen- eta balioespen-arauan ezarritakoaren arabera, ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuan erregistratuko dira balioaren narriaduragatik zuzenketak, interes-tasa efektiboaren arabera sortutako interesak eta atzerri-monetan egindako aktibo finantzario monetarioen kanbio-diferentzien emaitzak.

Merkatu aktiboan negoziatzen ez diren ondare-tresnak euren kostuari, dagoenean, narriaduragatik balioespen-zuzenketetatik eratorritako zenbatekoa kenduta balioetsiko dira.

En el caso de entidades cuyas participaciones se negocien en un mercado activo, el importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor contable y el valor razonable calculado con referencia al mercado activo.

En el caso de entidades cuyas participaciones no se negocien en un mercado activo, para determinar el importe de la corrección valorativa se tendrá en cuenta el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en el resultado del ejercicio. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable que tendría la inversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor.

En el caso de que se hubiera producido una inversión en la entidad previa a su calificación como entidad del grupo, multigrupo o asociada, y con anterioridad a esa calificación, se hubieran realizado ajustes valorativos imputados directamente al patrimonio neto derivados de tal inversión, dichos ajustes se mantendrán tras la calificación hasta la enajenación o baja de la inversión, momento en el que se registrarán en la cuenta del resultado económico patrimonial, o hasta que se produzcan las siguientes circunstancias:

a) En el caso de ajustes valorativos previos por aumentos de valor, las correcciones valorativas por deterioro se registrarán contra la partida del patrimonio neto que recoja dichos ajustes hasta el importe de los mismos, y el exceso, en su caso, se registrará como resultado del ejercicio. La corrección valorativa por deterioro imputada directamente al patrimonio neto no revertirá.

b) En el caso de ajustes valorativos previos por reducciones de valor, cuando posteriormente el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, éste último se incrementará hasta el límite de la indicada reducción de valor, contra la partida que haya recogido los ajustes valorativos previos. El nuevo importe así surgido, se considerará a partir de ese momento coste de la inversión. Sin embargo, si existe evidencia objetiva de deterioro del valor de la inversión, la partida de patrimonio neto que recoja los correspondientes ajustes negativos de valor, se imputará íntegramente a resultados del ejercicio.

8. Activos financieros disponibles para la venta.

8.1. Valoración inicial.

Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. No obstante, en el caso de valores representativos de deuda, los costes de transacción se podrán imputar a resultados del ejercicio en que se reconoce la inversión cuando tengan poca importancia relativa.

En el caso de los instrumentos de patrimonio, formará parte del valor inicial, el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares, que, en su caso, se hubiesen adquirido.

8.2. Valoración posterior.

Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta la enajenación o deterioro del activo financiero, momento en que se imputará a resultados.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por enajenación u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos.

No obstante, se registrarán en la cuenta del resultado económico patrimonial las correcciones por deterioro de valor, los intereses devengados según el tipo de interés efectivo, y los resultados por diferencias de cambio en activos financieros monetarios en moneda extranjera, de conformidad con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración número 13, «Moneda extranjera».

Los instrumentos de patrimonio que no se negocien en un mercado activo, se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

8.3. Narriadura.

Gutxienez ekitaldiaren amaieran, beharreko balioespen-zuzenketak egin beharko dira, baldin eta aktibo finantzario salgarri baten edo antzeko ezaugarriak dituzten aktibo finantzario salgarrien multzo baten balioa nabarmen narriatu bada, hasierako aintzatespenaren ondoren jazotako gertaera baten edo gehiagoren ondorioz, eta baldin eta gertaerok etorkizuneko diru-fluxu estimatuen murrizketa edo atzerapena badakarte zor-tresnen kasuan. Esaterako, zordunaren kaudimen-gabeziaren edo ondare-tresnen kasuan, euren kontabilitate-balioa berreskuratzeko ezintasuna, euren kotizazioan edo funts propioetan izan den jaitsiera luze eta esanguratsuen ondorioz, merkatu aktiboan negoziatzen ez diren ondare-tresnen kasuan. Edozer kasutan, tresna narriatu dela usteko da urte eta erdiko edo kotizazioaren ehuneko berrogeiko beherakada izan duenean, baliorik berreskuratu gabe; baliteke, ordea, narriadura-galera epe hori baino lehen edo kotizazioa esandako ehuneko horretaraino jaitsi aurretik kontabilizatu behar izatea.

Aktibo finantzario hauen narriaduragatiko balio-zuzenketaren zenbatekoa izango da kostuaren edo kostu amortizatuaren (ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuan narriaduragatiko kontabilizatuak balio-zuzenketak kenduta, halakorik dagoenean) eta balioespena egiten den unean duen arrazoizko balioaren arteko diferentzia.

Ondare garbian aintzatetsitako aktibo horien arrazoizko balioaren murriztapen metatua emaitzei egotziko zaie, balioa narriatu dela nabarmena denean.

Ondorengo ekitaldietan aktiboaren arrazoizko balioa hazten bada, aurreko ekitaldietan aintzatetsitako balioespen-zuzenketa lehenagoratu egingo da, ekitaldiko emaitzen kontuan abonatuz, ondare-tresnen kasuan izan ezik. Orduan arrazoizko balioaren hazkundera erregistratuko da zuzenean ondare garbiaren kontra.

Edonola ere, merkatu aktiboan ez negoziatzeagatik kostuan balioetsitako ondare-tresnen kasuan, narriaduragatiko balioespen-zuzenketa kalkulatzeko kontuan hartuko da erakunde parte-hartzailearen ondare garbia (balioespenaren datan zeuden ezkutuko plusbalioekin zuzenduta), eta aurreko ekitaldietan aintzatetsitako balioespen-zuzenketaren lehenagoratzerik ezingo da egin.

9. Aktibo finantzarioen hainbat mailaren arteko birsailkatzeak.

Aktibo finantzarioen hainbat mailaren arteko birsailkatzeak ondo-ko arauetara lotu behar dira:

a) Erakundeak ezingo du inolako aktibo finantzariorik birsailkatu emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioaren araberako aktibo finantzarioen mailara.

b) Eratorritako tresna finantzarioak ezingo dira emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioaren araberako aktibo finantzarioen mailatik kanpo birsailkatu.

c) Hasierako sailkapenaren ondoren gertatutako eta etorkizunean gertatzea ia ezinezkoa den ezohiko gertaera baten ondorioz, emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioaren araberako aktibo finantzarioen mailan sailkatutako zor-tresna ez bada epe motzean erabiltzeko mantentzen, erakundeak mugaegunera arte mantendutako inbertsioen mailan birsailkatu ahalgo du, baldin eta asmorik eta gaitasun ekonomikorik badu etorkizunean edo bere mugaegunera arte mantentzeko.

Kasu horretan, birsailkatzeko uneko arrazoizko balioan balioetsiko da aktiboa. Arrazoizko balio hori bere kostu edo kostu amortizatu berria izatera igaroko da, eta aurrez emaitzetan aintzatetsitako inolako irabazi edo galerarik ez da lehenagoratuko.

d) Mugaegunera arte mantendutako inbertsioei dagokien, erakundeak ezingo du maila horretan inolako aktibo finantzariorik sailkatu edo sailkatuta izan, uneko ekitaldian edo aurreko bi ekitaldietan maila honetan sartutako aktibo finantzarioak saldu edo birsailkatu baditu, non eta ez den izan garrantzi gutxiko —horretan sartzen diren aktiboen zenbateko osoaren aldean— zenbateko baten truke edo ez den honako salmenta edo birsailkatzeetako bat izan:

8.3. Deterioro.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero disponible para la venta o grupo de activos financieros disponibles para la venta con similares características se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos ocurridos después de su reconocimiento inicial y que ocasionen, en el caso de los instrumentos de deuda, una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, como puede ser el caso de la insolvencia del deudor, o bien, en el caso de instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor contable del mismo, debido a un descenso prolongado o significativo en su cotización o de sus fondos propios, en el caso de instrumentos de patrimonio que no se negocien en un mercado activo. En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio o de un cuarenta por ciento de su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje.

La corrección valorativa por deterioro de valor de estos activos financieros será la diferencia entre su coste o coste amortizado, menos, en su caso, cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en la cuenta del resultado económico patrimonial y el valor razonable en el momento en que se efectúe la valoración.

Las disminuciones acumuladas de valor razonable de estos activos reconocidas en el patrimonio neto, se imputarán a resultados cuando exista evidencia objetiva del deterioro de valor.

Si en ejercicios posteriores se incrementa el valor razonable del activo, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a resultados del ejercicio, salvo en el caso de los instrumentos de patrimonio, que se registrará un incremento de valor razonable directamente contra patrimonio neto.

No obstante, para los instrumentos de patrimonio valorados al coste por no negociarse en un mercado activo, la corrección valorativa por deterioro se calculará teniendo en cuenta el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración y no será posible la reversión de la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores.

9. Reclasificaciones entre las diferentes categorías de activos financieros.

Las reclasificaciones entre las diferentes categorías de activos financieros, deben atenerse a las siguientes reglas:

a) La entidad no podrá reclasificar ningún activo financiero a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

b) Los instrumentos financieros derivados no podrán reclasificarse fuera de la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

c) Si como consecuencia de un evento inusual y altamente improbable de que se repita en un futuro, surgido con posterioridad a su clasificación inicial, un instrumento de deuda clasificado en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados no se mantiene ya con la intención de realizarlo en el corto plazo, la entidad podrá reclasificarlo a la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, si tiene la intención efectiva y la capacidad financiera de conservarlo en un futuro previsible o hasta su vencimiento.

En tal caso, el activo se valorará por su valor razonable en la fecha de la reclasificación que pasará a ser su nuevo coste o coste amortizado y no se revertirá ningún beneficio o pérdida previamente reconocidos en resultados.

d) En cuanto a las inversiones mantenidas hasta el vencimiento, la entidad no podrá clasificar ni tener clasificado ningún activo financiero en dicha categoría si durante el ejercicio actual o los dos ejercicios anteriores ha vendido o reclasificado activos financieros incluidos en esta categoría, salvo que fuese por un importe insignificante en relación con el importe total de los activos incluidos en la misma o se tratase de alguna de las siguientes ventas o reclasificaciones:

1. Mugaegunetik oso gertu daudenak.

2. Erakundearen amortizazio-planaren arabera, erakundeak aktibo finantzarioaren printzipalaren ia osoa kobratu ostean gertatzen direnak.

3. Erakundeak aurreikusi ezin duen gertakari isolatu eta ezohiko bati egotz dakizkiokeenak.

Mugaegunera arte mantendutako inbertsioetat hartuta, aktibo finantzario baten kalifikazioak egoki izateari uzten diotenean, esan-guratsua ez den zenbatekoan (aurreko atalean ezarritakoaren arabera) egindako salmenta edo birsaillkatzeen ondorioz, edo mantendu ahal izateko erakundearen asmoak edo ahalmen finantzarioa aldatu delako, maila horretan sartutako aktibo finantzario guztiak aktibo finantzarioen salgarrien mailan birsaillkatuko dira segituan, eta euren arrazoizko balioaren balioetsiko dira. Ez da posible izango aktibo finantzarioak saillkatzea hurrengo bi ekitaldietan mugaegunera arte mantendutako inbertsioak balira bezala.

Birsaillkatzearen unean, aktiboaren arrazoizko balioaren eta kontabilitate-balioaren arteko aldea zuzenean erakundearen ondare garbian erregistratuko du erakundeak, eta aktibo finantzario salgarriari dagozkien arauak aplikatuko zaizkie.

Aurreko atalean aipatutako bi ekitaldiak igaro ondoren, ordu-ra arte aktibo salgarri gisa saillkatutako aktiboak, berriz saillkatu ahaliko dira mugaegunera arte mantenduko diren aktibotzat joz, baldin eta erakundeak mugaegunera arte mantentzeko asmoa eta gaitasun finantzarioa baditu. Data horretan aktibo finantzarioak duen kontabilitate-balioa bere kostu amortizatu berri bilakatuko da. Balio horren eta mugaeguneko balioaren artean legokeen aldea emaitzari egotziko zaio, interes-tasa efektiboaren metodoaren arabera.

Une horretara arte erakundearen ondare garbian aintzatetsitako balio-murrizketei eta gehikuntzei dagokienez, emaitzetan jasoko dira aktibo finantzarioari gertatzen zaion bizitzan zehar interes-tasa efektiboaren metodoa erabiliz.

e) Aktibo finantzario salgarrien mailan saillkatutako zorrei dagozkien balioak mugaegunera arte mantendutako inbertsioen mailan birsaillkatu ahaliko dira, erakundeak mugaegunera arte mantentzeko asmoa eta ahalmen finantzarioa baditu. Edonola ere, birsaillkatze hau ezingo da egin aurreko d) atalak aipatzen dituen bi urteak igaro arte.

f) Taldeko erakundearen, talde anitzen eta elkartuen ondareko inbertsioak, kalifikazio hori izateari uzten diotenean, aktibo finantzario salgarriari ezartzen zaizkien arauen arabera balioetsiko dira.

10. Aktibo finantzarioetatik hartutako dibidenduak eta interesak.

Erosi ondoren sortutako interesak eta dibidenduak ekitaldiko emaitza gisa aintzatetsiko dira.

Ondore hauetarako, aktibo finantzarioen hasierako balioespenean aparte erregistratuko dira, epemugaren arabera, erosketan unean organo eskudunak hitzartutako dibidenduen zenbatekoa, bai eta une horretan sortu diren baina mugaeguneratu gabe dauden interes esplizituen zenbatekoa ere.

Erosi ondoren hitzartutako dibidenduak; hain zuzen ere, erosketaren aurretik lortutako irabaziei dagozkienak, inbertsioaren hasierako balioaren aldaketa moduan erregistratuko dira.

Sortutako interesak interes-tasa efektiboaren metodoa erabiltza aintzatetsiko dira, baita aktibo finantzario salgarrien kategorian saillkatutako zor-tresnen eta emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioaren araberrako aktibo finantzarioen kasuan ere.

Interes aldakorrek aktibo finantzarioetan, likidatutako interes esplizituen eta hasieran aurreikusitako interesen arteko aldeak ez du aldatuko hasieran kalkulaturako interes implizituen banaketa. Aldaketa horiek dagozkien interes esplizituen zenbateko handiagotzat edo txikiagotzat jota egotziko dira.

1. Las que estén muy próximas al vencimiento.

2. Las que tengan lugar después de que la entidad haya cobrado la práctica totalidad del principal del activo financiero, de acuerdo con su plan de amortización.

3. Las que sean atribuibles a un suceso aislado, no recurrente, y que no pudieron ser razonablemente anticipadas por la entidad.

Cuando la calificación de un activo financiero como inversión mantenida hasta el vencimiento deje de ser adecuada como consecuencia de ventas o reclasificaciones por un importe que no sea insignificante, según lo dispuesto en el apartado anterior, así como por cambios en la intención o en la capacidad financiera de la entidad para mantenerlas, todos los activos financieros incluidos en dicha categoría se reclasificarán inmediatamente a la categoría de activos financieros disponibles para la venta, y se valorarán por su valor razonable, no siendo posible además clasificar activos financieros como inversiones mantenidas a vencimiento durante los dos ejercicios siguientes.

La entidad registrará la diferencia entre el valor contable y el valor razonable del activo, en el momento de la reclasificación, directamente en el patrimonio neto de la entidad, y se aplicarán las reglas relativas a los activos financieros disponibles para la venta.

Una vez transcurridos los dos ejercicios a que se refiere el apartado anterior, los activos que hasta ese momento estaban clasificados como disponibles para la venta, se podrán reclasificar de nuevo como mantenidos a vencimiento, si la entidad tiene la intención efectiva y la capacidad financiera de mantenerlos hasta el vencimiento. El valor contable del activo financiero en esa fecha se convertirá en su nuevo coste amortizado. La diferencia que pudiera existir entre este valor y el importe a vencimiento se imputará a resultados según el método del tipo de interés efectivo.

En cuanto a los incrementos y disminuciones de valor reconocidos hasta ese momento en el patrimonio neto de la entidad, se llevarán a resultados a lo largo de la vida residual del activo financiero utilizando el método del tipo de interés efectivo.

e) Los valores representativos de deudas clasificados inicialmente en la categoría activos financieros disponibles para la venta podrán reclasificarse a la categoría inversiones mantenidas hasta el vencimiento si la entidad tiene la intención y la capacidad financiera de mantenerlos hasta el vencimiento. No obstante esta reclasificación no podrá realizarse hasta que transcurran, en su caso, los dos años a que se refiere el apartado d) anterior.

f) Las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuando dejen de tener tal calificación se valorarán de acuerdo con las reglas aplicables a los activos financieros disponibles para la venta.

10. Dividendos e intereses recibidos de activos financieros.

Los intereses y dividendos devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como resultados del ejercicio.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición, así como el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento.

Los dividendos acordados después de la adquisición que correspondan a beneficios obtenidos antes de la adquisición, se registrarán como modificación del valor inicial de la inversión.

Los intereses devengados se reconocerán utilizando el método del tipo de interés efectivo, incluso para aquellos instrumentos de deuda clasificados en las categorías de activos financieros disponibles para la venta y activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

En los activos financieros a interés variable, las variaciones entre los intereses explícitos liquidados y los inicialmente previstos no alterarán la distribución de los intereses implícitos inicialmente calculados. Dichas variaciones se imputarán como mayor o menor importe de los correspondientes intereses explícitos.

Interes-tasa efektiboaren kalkulua kapitalizazio sinplearen bitartez egin ahaliko da aktibo finantzarioa epe motzeko mugaegunarekin eskuratzen denean edo eta emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioaren arabera aktibo finantzarioak direnean.

11. Baja ematea kontuetan.

Erakundeak soilik emango dio baja kontuetan aktibo finantzario bati edo horren parte bati iraungi direnean edo aktiboak sortzen dituen diru-fluxuen gaineko eskubideak transmititu direnean; azkeneko kasu horretan, baldin eta aktibo finantzarioaren jabetzari atxikitako arriskuak eta abantailak modu esanguratsuan transferitu badira.

Erakundeak ebaluatuko du zer neurritan atxikitzen edo transmititzen dituen aktibo finantzarioaren jabetzari atxikitako abantailak eta arriskuak, zenbatekoen aldaketara transmititu aurretiko eta ondorengo agerpena konparatuta, eta transmititutako aktiboaren diru garbien fluxuen egutegian.

Erakundeak modu esanguratsuan transferitzen baditu arriskuak eta abantailak, baja emango dio aktibo finantzarioari kontuetan, eta bereizita aintzatsiko du, aktibotzat edo pasibotzat hartuta, transmisioaren ondorio sortutako edo atxikitako edozer eskubide edo obligazio.

Erakundeak modu esanguratsuan atxikitzen baditu arriskuak eta abantailak, aktibo finantzarioa osorik mantenduko du kontuetan, eta pasibo finantzario bat aintzatsiko du jasotako kontraprestazioarengatik.

Erakundeak ez baditu modu esanguratsuan transferitzen edo atxikitzen aktiboaren jabetzari atxikitako irabaziak eta arriskuak, baja emango dio aktiboari haren gaineko kontrolik ez duenean. Aktibo finantzarioa igortzeko erosleak duen ahalmenaren menpe egongo da hori. Erakundeak transmititutako aktibo finantzarioaren kontrola atxikitzen badu, transmititutako aktiboaren balio-aldaketekiko esposizioaren zenbatekoaren arabera aintzatesten jarraituko du, hau da, bere inplikazio jarraituaren arabera, eta erlazioatutako pasibo bat aintzatsiko du.

Aktibo finantzarioei baja ematen zaienean kontuetan, jasotako kontraprestazioaren (aintzat hartuta lortutako edozer aktibo berri onartutako edozer pasibo) eta aktibo finantzarioaren kontabilitate-balioaren edo aktibo finantzario horretatik transmititu den zatia- (gehi ondare garbian zuzenean aintzatsitsiko edozer zenbateko metatu) arteko aldea kontuei baja eman zaien ekitaldiko emaitzari egotziko zaio.

9. Pasibo finantzarioak

1. Azalpena.

Pasibo finantzarioak hirugarren bati dirua edo beste aktibo finantzarioen bat entregatzeko edo, kontrakoak izan daitezkeen baldintzetan, hirugarren batekin aktibo edo pasibo finantzarioak trukatzeko obligazioa adierazten du.

Aintzatespen- eta balioespen-arau honetan ezarritako irizpideak pasibo finantzario guztiei aplikatzeko modukoak izango dira, beste aintzatespen- eta balioespen-arau batean irizpide zehatzak ezarri direnentzat izan ezik.

2. Aktibo finantzarioek sailkapena.

Pasibo finantzarioak balioesteko, maila hauetako batean sailkatuko dira hasieran:

a) Kostu amortizatuko pasibo finantzarioak. Ondokoa barne hartzen dute:

a.1) Ohiko jardueratik eratorritako eragiketen ondorioz ordaindu beharreko zorrak eta partidak.

a.2) Mugaegunera arte mantentzeko asmoarekin jaulkitako eta negozioa daitezkeen balioetan adierazitako zorrak, bai eta jaulkipenetik urtebettera baino gehiagora, merkatuko prezioan, mugaeguna baino lehen berrerosiko direnak ere.

a.3) Negozia daitezkeen balioetan adierazitako zorrak, mugaegunaren aurretik prezio finkoarekin edo jaulki zeneko prezio berari mailegu-emaiaren errentagarritasun arrunta gehituta ateratzen den prezioarekin berrerosteko akordioarekin jaulkiak.

a.4) Kreditu-erakundeekiko zorrak.

a.5) Ordaindu beharreko beste zor eta partida batzuk.

El cálculo del tipo de interés efectivo se podrá realizar por capitalización simple cuando el activo financiero se adquiere con vencimiento a corto plazo o cuando se trate de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

11. Baja en cuentas.

La entidad dará de baja en cuentas un activo financiero o una parte del mismo sólo cuando hayan expirado o se hayan transmitido los derechos sobre los flujos de efectivo que el activo genera, siempre que, en este último caso, se hayan transferido de forma sustancial los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero.

La entidad evaluará en qué medida retiene o transmite los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero, comparando su exposición, antes y después de la transmisión a la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transmitido.

Si la entidad transfiere de forma sustancial los riesgos y ventajas, dará de baja en cuentas el activo financiero, reconociendo de forma separada, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creados o retenidos como consecuencia de la transmisión.

Si la entidad retiene de forma sustancial los riesgos y ventajas, mantendrá en cuentas el activo financiero en su integridad, reconociendo un pasivo financiero por la contraprestación recibida.

Si la entidad ni transmite ni retiene de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, dará de baja el activo cuando no retenga el control sobre el mismo, circunstancia que dependerá de la capacidad del adquirente para transmitir el activo financiero. Si la entidad retiene el control sobre el activo financiero transmitido, continuará reconociéndolo por el importe de la exposición de la entidad a las variaciones de valor del activo transmitido, es decir, por su implicación continuada, y reconocerá un pasivo asociado.

Cuando el activo financiero se de de baja en cuentas, la diferencia entre la contraprestación recibida, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor contable del activo financiero, o de la parte del mismo que se haya transmitido, más cualquier importe acumulado reconocido directamente en el patrimonio neto, se imputará a resultados del ejercicio en que tenga lugar la baja en cuentas.

9. Pasivos financieros

1. Concepto.

Un pasivo financiero es una obligación exigible e incondicional de entregar efectivo u otro activo financiero a un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente desfavorables.

Los criterios establecidos en esta norma de reconocimiento y valoración serán aplicables a todos los pasivos financieros, excepto a aquellos para los que se hayan establecido criterios específicos en otra norma de reconocimiento y valoración.

2. Clasificación de los pasivos financieros.

A los solos efectos de su valoración, los pasivos financieros se clasificarán inicialmente en las siguientes categorías:

a) Pasivos financieros al coste amortizado, que incluyen:

a.1) Débitos y partidas a pagar por operaciones derivadas de la actividad habitual.

a.2) Deudas representadas en valores negociables emitidos con la intención de mantenerlos hasta el vencimiento y aquellas que se espera recomprar antes del vencimiento a precio de mercado en un plazo superior al año desde su emisión.

a.3) Deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo de recomprarlos antes del vencimiento a un precio fijo o a un precio igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestamista.

a.4) Deudas con entidades de crédito.

a.5) Otros débitos y partidas a pagar.

b) Emaizteta aldaketak dituzten arrazoizko balioko pasibo finantzarioak. Ondokoa barne hartzen dute:

b.1) Negozia daitezkeen balioetan adierazitako zorrak, epe motzean berrerosteko akordioarekin edo helburuarekin jaulkiak, prezio finkoarekin edo jaulki zeneko prezio berari mailegu-emailearen errentagarritasun arrunta gehituta ateratzen den prezioarekin ordaintzeko akordioa egiten denean izan ezik.

b.2) Deribatuak, berme finantzarioko kontratuak direnak edo estaldura-tresna izendatu direnak eta «Kontabilitate-estaldurak» 10. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotako irizpideak betetzen dituztenak izan ezik.

Edonola ere, erakundeak bere inplikazio jarraituaren arabera transferitutako aktiboa aintzatesten jarraitu behar duen aktibo finantzarioen transferentzien kasuan, transferentzia horretan sortutako pasiboa modu trinkoan balioetsi behar da transferitutako aktiboa-rekin.

Beraz, transferitutako aktiboa arrazoizko balioan balioesten bada, erlazioatutako pasibo finantzarioaren arrazoizko balioaren aldaketak ekitaldiko emaitzan aintzatsiko dira, transferitutako aktiboa aktibo finantzario salgarritzat hartzen denean salbu. Kasu horretan, erlazioatutako pasiboaren arrazoizko balioaren aldaketak ondare garbian aintzatsiko dira.

Erakundeak ezingo du birsailkatu kostu amortizatuko pasibo finantzarioen kategoriako pasibo finantzariok emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioaren arabera pasibo finantzarioen kategoriara.

3. Aintzatespena.

Erakundeak pasibo finantzario bat balantzean aintzatsiko du behartutako parte bilakatzen denean, tresna finantzarioen kontratuzko klausulei jarraiki.

Kontratuzkoak ez diren eskubideetatik sortzen diren aktibo finantzarioak aintzatesteko unea zehazteko, «Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotzen denari egingo zaio kasu, jasotako transferentzia eta diru-laguntzen kasuan. Gainerako kasuetan, berriz, dagokion aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoari.

4. Hasierako balioespena.

4.1. Kostu amortizatuko pasibo finantzarioak.

Oro har, kostu amortizatuko pasibo finantzarioak arrazoizko balioan balioetsiko dira hasieran, eta kontrako ebidentziarik ezean, transakzioaren prezio bera izango da, hau da, emandako kontraprestazioaren arrazoizko balioa, jaulkipenari zuzenean egotzekoak diren transakzio-kostuei doituak. Haatik, transakzio-kostuak pasiboa aintzatesten den ekitaldiko emaitzari egotzi ahalko zaizkie, garrantzi erlatibo txikia dutenean.

Onartutako zorren hasierako balioespenerako «Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-araua aplikatuko dira.

Epemuga motzera ordaindu beharreko partidak, kontratuzko inolako interes-tasarik ez dutenak, euren balio nominalen balioetsiko dira.

Kontratuzko interes-tasarik ez duten eta mugaeguna epe luze-koa duten ordaindu beharreko partidak, eta diruz lagundutako interesak dituzten eta epe luze-ko jasotako maileguak euren arrazoizko balioan balioetsiko dira. Balio hori, antzeko eragiketarako merkaturako interes-tasa aplikatuz, ordaindu beharreko diru-fluxuen uneko izango da.

Edonola ere, kontratuzko interes-tasarik ez duten eta epe luze-ko ordaintzekoak diren partidak euren balio nominalen balioetsiko dira. Diruz lagundutako interesekin epe luze-ko hartutako maileguak, berriz, emandako zenbatekoan balioetsi daitezke, baldin eta ez eguneratzearen eragina —era globalean hartuta— txikia bada erakundearen urteko kontuetan.

Diruz lagundutako interesak dituen pasibo finantzarioa bere uneko balioaren arabera balioesten bada, balio horren eta balio nominalaren edo jasotako zenbatekoaren arteko aldea, kasuaren arabera, jasotako diru-laguntza modura aintzatsiko da, eta emaitzari egotziko zaio, «Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoarekin bat etorriz.

b) Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, que incluyen:

b.1) Deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo o el objetivo de recomprarlos a corto plazo, excepto aquellos en los que el acuerdo se efectúe a un precio fijo o a un precio igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestamista.

b.2) Los derivados, excepto aquellos que sean contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura y cumplan los requisitos de la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables».

No obstante, en el caso de transferencias de activos financieros en las que la entidad deba seguir reconociendo el activo transferido en función de su implicación continuada, el pasivo originado en dicha transferencia se debe valorar de forma consistente con el activo transferido.

Por tanto, si el activo transferido se valora por su valor razonable, las variaciones en el valor razonable del pasivo financiero asociado se reconocerán en el resultado del ejercicio, salvo cuando el activo transferido esté clasificado como activo financiero disponible para la venta, en cuyo caso las variaciones en el valor razonable del pasivo asociado se reconocerán en el patrimonio neto.

La entidad no podrá reclasificar ningún pasivo financiero de la categoría pasivos financieros al coste amortizado a la de pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, ni de ésta a aquélla.

3. Reconocimiento.

La entidad reconocerá un pasivo financiero en su balance, cuando se convierta en parte obligada según las cláusulas contractuales del instrumento financiero.

Para determinar el momento del reconocimiento de los pasivos financieros que surjan de obligaciones no contractuales, se estará a lo dispuesto al efecto en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones», para el caso de transferencias o subvenciones concedidas, o en la correspondiente norma de reconocimiento y valoración, en los restantes casos.

4. Valoración inicial.

4.1. Pasivos financieros al coste amortizado.

Con carácter general, los pasivos financieros al coste amortizado se valorarán inicialmente por su valor razonable, que salvo evidencia en contrario será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida, ajustado con los costes de transacción que sean directamente atribuibles a la emisión. No obstante, los costes de transacción se podrán imputar al resultado del ejercicio en el que se reconoce el pasivo cuando tengan poca importancia relativa.

Para la valoración inicial de las deudas asumidas se aplicará la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones».

Las partidas a pagar con vencimiento a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual se valorarán por su valor nominal.

Las partidas a pagar con vencimiento a largo plazo que no tengan un tipo de interés contractual y los préstamos recibidos a largo plazo con intereses subvencionados se valorarán por su valor razonable que será igual al valor actual de los flujos de efectivo a pagar, aplicando la tasa de interés de mercado para operaciones similares.

No obstante, las partidas a pagar a largo plazo sin tipo de interés contractual se podrán valorar por el nominal y los préstamos recibidos a largo plazo con intereses subvencionados se podrán valorar por el importe recibido, cuando el efecto de la no actualización, globalmente considerado, sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad.

Cuando el pasivo financiero con intereses subvencionados se valore por su valor actual, la diferencia entre dicho valor y el valor nominal o el importe recibido, según el caso, se reconocerá como una subvención recibida y se imputará a resultados de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones».

Edozer modutara ere, jasotako fidantzak eta gordailuak eguneratu gabe jasotako zenbatekoan balioetsiko dira beti.

4.2. Arrazoizko balioaren arabera pasibo finantzarioak, emaitzetan aldaketekin

Hasieran arrazoizko balioan balioetsiko dira, eta kontrako ebidentziarik ezean, jasotako kontraprestazioaren prezioa izango du arrazoizko balio horrek.

Jaulkipenaren transakzio-kostuak gertatzen diren ekitaldiko emaitzei egotziko zaizkie.

5. Geroko balioespina.

5.1. Kostu amortizatuko pasibo finantzarioak.

Kostu amortizatuko pasibo finantzarioak euren kostu amortizatuan balioetsiko dira. Sortutako interesak, interes-tasa efektiboaren metodoa erabiliz, ekitaldiko emaitzan kontabilizatuko dira.

Edonola ere, kontratuzko interesik gabe ordaindu behar diren partidak, hasieran euren balio nominalean balioetsi direnak, eta diruz lagundutako interesekin jasotako maileguak, hasieran jasotako zenbatekoan balioetsi direnak, zenbateko horietan balioesten jarraituko da.

Interes aldakorrek pasibo finantzarioetan, likidatutako interes esplizituen eta hasieran aurreikusitako interesen arteko aldeak ez du aldatuko hasieran kalkulaturako interes implizituen banaketa. Aldaketa horiek dagozkien interes esplizituen zenbateko handiagotzat edo txikiagotzat jota egotziko dira.

Amortizaziorako aurreikusten diren datetan aldaketarik bada, interes-tasa efektiboa birkalkulatuko da; hori aldaketaren datan, diru-fluxu berrien uneko balioa pasiboaren une horretako kostu amortizatuarekin berdintzen duena izango da. Birkalkulatutako interes-tasa efektiboa geratzen zaion bizitzan zehar pasibo finantzarioaren kostu amortizatua zehazteko erabiliko da.

5.2. Arrazoizko balioaren arabera pasibo finantzarioak, emaitzetan aldaketekin.

Arrazoizko balioan balioetsiko dira.

Sortutako interesak eta kanbio-diferentziak egotzita, arrazoizko balioaren aldaketatik sortutako zenbatekoa ekitaldiko emaitzari egotziko zaio.

5.3. Interes tasa efektiboa.

Sortutako interesak aurreko 5.1 eta 5.2 puntuetan jasotako interes-tasa efektiboaren metodoaren arabera egotzen direnean, kapitalizazio soila erabili ahal da epe motzera jaulkitako kostu amortizatuko pasibo finantzarioen eta emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioaren arabera pasibo finantzarioen kasuan.

6. Baja ematea kontuetan.

6.1. Irizpide orokorra.

Iraungitzen denean, hau da, pasibo hori sortu zuen obligazioa betetzen edo kitatzen denean, erakundeak baja emango dio pasibo finantzarioari.

Pasibo finantzario propio bat erosten bada, baja eman behar zaio kontuetan, berriro berrezarriko bada ere, ondorengo 6.3 puntuan aurreikusitako kasuan izan ezik.

6.2. Kitapenen emaitzak.

Pasibo finantzarioaren edo horren zati baten (kitatu dena edo hirugarren bati eman zaiona) kontabilitate-balioaren eta hirugarren horri eman zaion kontraprestazioaren (onartutako pasibotik edo dirutik bestelako den edozer emandako aktibo sartuko da bertan) arteko aldea ekitaldiko emaitzan aintzatetsiko da.

6.3. Pasibo propioen salerosketa bikoitzak.

Pasiboari ez zaio kontuetan baja emango pasibo propioen salerosketa bikoitzak badaude, berrerosi den pasiboaren salmentarako prezio finkoa edo salmentako prezio berari mailegu-emailearen ohiko errentagarritasuna erantsita ateratzen den zenbatekoa adosten denean. Izan ere, eragiketa horiek maileguak ematean, edo gordailu finantzario bat sortzean —jasotako norbere pasiboa bermeztat hartuz— oinarritzen dira.

En todo caso, las fianzas y depósitos recibidos se valorarán siempre por el importe recibido, sin actualizar.

4.2. Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados

Se valorarán inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la contraprestación recibida.

Los costes de transacción de la emisión se imputarán al resultado del ejercicio en que se produzcan.

5. Valoración posterior.

5.1. Pasivos financieros al coste amortizado.

Los pasivos financieros al coste amortizado se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán como resultados del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo.

No obstante, las partidas a pagar sin tipo de interés contractual que se hayan valorado inicialmente por su valor nominal y los préstamos recibidos con intereses subvencionados que se hayan valorado inicialmente por el importe recibido continuarán valorándose por dichos importes.

En los pasivos financieros a interés variable, las variaciones entre los intereses explícitos liquidados y los inicialmente previstos no alterarán la distribución de los intereses implícitos inicialmente calculados. Dichas variaciones se imputarán como mayor o menor importe de los correspondientes intereses explícitos.

En el caso de modificación de las fechas previstas de amortización se recalculará el tipo de interés efectivo, que será aquél que iguale, en la fecha de modificación, el valor actual de los nuevos flujos de efectivo con el coste amortizado del pasivo en ese momento. El tipo de interés efectivo recalculado se utilizará para determinar el coste amortizado del pasivo financiero en el periodo restante de vida del mismo.

5.2. Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se valorarán por su valor razonable.

El importe que surja de la variación del valor razonable se imputará al resultado del ejercicio, una vez imputados los intereses devengados y las diferencias de cambio, en su caso.

5.3. Tipo de interés efectivo.

A los efectos de la imputación de los intereses devengados según el método del tipo de interés efectivo que se contempla en los puntos 5.1 y 5.2 anteriores, se podrá utilizar la capitalización simple en el caso de pasivos financieros al coste amortizado emitidos a corto plazo y en los pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

6. Baja en cuentas.

6.1. Criterio general.

La entidad dará de baja un pasivo financiero cuando se haya extinguido, esto es, cuando la obligación que dio origen a dicho pasivo se haya cumplido o cancelado.

La compra de un pasivo financiero propio implica su baja en cuentas aunque se vaya a recolocar de nuevo, excepto en el caso previsto en el punto 6.3 siguiente.

6.2. Resultados en la cancelación.

La diferencia entre el valor contable del pasivo financiero, o de la parte del mismo, que se haya cancelado o cedido a un tercero y la contraprestación entregada a dicho tercero, en la que se incluirá cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en el resultado del ejercicio en que tenga lugar.

6.3. Compraventas dobles de pasivos propios.

No se dará de baja en cuentas el pasivo en el caso de compraventas dobles de pasivos propios cuando la posterior venta del pasivo recomprado se pacte a un precio fijo, o a un precio igual al de venta más la rentabilidad normal del prestamista; ya que el fondo económico de estas operaciones consiste en la concesión de un préstamo, o en la constitución de un depósito financiero, actuando el pasivo propio recibido como garantía de la devolución de los fondos prestados.

Kasu horretan, pasibo propioen kontuak mantenduko dira eta salerosketa bikoitzeko eragiketa emandako mailegutzat edo gordailu finantzariotzat hartuta erregistratuko da. Pasibo propioaren gastuak eta aktibo finantzarioaren sarrerak, berdindu gabe, ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuan aintzatetsiko dira.

Berrerositako pasiboa merkatuko prezioan saltzea adostuko balitz, eragiketa pasiboa iraungi izan balitz bezala eta ondoren beste pasibo bat jaulki izan balitz bezala hartuko da.

6.4. Pasibo finantzarioen trukea.

Erakunde jaulkitzailearen eta mailegu-emalearen artean kostu amortizatuko zor-tresnen trukea, hurrengo arauen arabera kontabilizatuko da:

a) Trukatu diren zor-tresnek funtsean baldintza ezberdinak dituztenean:

Jatorrizko pasibo finantzarioaren kitapentzat eta pasibo finantzario berri baten aintzatespentzat hartuta erregistratuko da eragiketa. Eragiketaren ondoriozko edozer kostu edo komisio iraungitzetik eratorritako emaitzaren parte gisa erregistratuko da.

b) Trukatu diren zor-tresnek funtsean baldintza ezberdinak ez dutenean:

Jatorrizko pasibo finantzarioari ez zaio baja emango kontuetan eta kostuen eta komisioen zenbatekoa kontuen balioaren doikuntzat hartuta erregistratuko da, eta aldatutako pasiboa gertatzen zaion bizitzan zehar amortizatuko da.

Interes-tasa efektibo berria kalkulatu da. Aldaketaren datan pasibo finantzarioaren kontuen balioa, baldintza berrien arabera, ordaindu beharreko diru-fluxuekin berdintzen duena izango da.

Geratzen zaion bizitzan zehar pasibo finantzarioaren kostu amortizatua zehazteko aurreko paragrafoak dioenaren arabera kalkulatu da interes-tasa efektiboa erabiliko da.

Ondore hauetarako, trukaturako zor-tresnak funtsean ezberdinak direla ulertuko da, pasibo finantzario berriaren diru-fluxuen balio eguneratuaren (kobratu edo ordaindutako komisio garbiak barne hartuta) eta jatorrizko pasibo finantzariotik geratzen diren diru-fluxuen balio eguneratuaren arteko diferentzia ehuneko hamarrekoa edo handiagoa denean, bi uneko balioak jatorrizko pasibo finantzarioaren interes-tasa efektiboan kalkulatu.

6.5. Pasibo finantzarioen uneko baldintzen aldaketak.

Pasibo finantzarioaren uneko baldintzak funtsean aldatu direla ulertuko da, baldintza berrien arabera, pasibo finantzario berriaren diru-fluxuen balio eguneratuaren (kobratu edo ordaindutako komisio garbiak barne hartuta) eta pasibo finantzariotik geratzen diren diru-fluxuen uneko balioaren arteko diferentzia ehuneko hamarrekoa edo handiagoa denean, bi uneko balioak jatorrizko pasibo finantzarioaren interes-tasa efektiboan kalkulatu.

Pasibo finantzarioen uneko baldintzen funtsezko aldaketak erregistratzeko funtsean baldintza ezberdinak dituzten zor-tresnen trukearako aurreko 6.4 puntuaren a) atalean ezarritako irizpidea erabiliko da. Pasibo berriaren hasierako balioespenerako, antzeko pasiboaren merkatuko tasa hartuko da ordaindu beharreko fluxuen eguneraketarako tasatzat.

Pasibo finantzarioen uneko baldintzen funtsezkoak ez diren aldaketak erregistratzeko funtsean baldintza ezberdinak ez dituzten zor-tresnen trukearako aurreko 6.4 puntuaren b) atalean ezarritako irizpidea erabiliko da.

6.6. Pasiboaren iraungitzea, onartzeagatik.

Hartzekodun batek erakunde bat ordainketak egiteko obligaziotik salbuesten duenean zordun berri batek bere gain hartu duela zorra, erakundeak jatorrizko pasibo finantzarioa iraungiko du.

Iraungitzearen emaitza «Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauan dioenaren arabera aintzatetsiko da, eta jatorrizko pasibo finantzarioaren kontuetako balioaren eta erakundeak emandako edozer kontraprestazioen arteko aldearen berdina izango da.

En este caso, se mantendrá en cuentas el pasivo propio y se registrará la operación de compraventa doble como un préstamo concedido o depósito financiero, según proceda. Los gastos del pasivo propio y los ingresos del activo financiero se reconocerán, sin compensar, en la cuenta del resultado económico patrimonial.

Si la venta del pasivo recomprado se pactara a precio de mercado, la operación se tratará como extinción del pasivo y posterior emisión de otro pasivo.

6.4. Intercambio de pasivos financieros.

El intercambio de instrumentos de deuda a coste amortizado entre la entidad emisora y el prestamista se tratará contablemente de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Cuando los instrumentos de deuda intercambiados tengan condiciones sustancialmente diferentes:

La operación se registrará como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de un nuevo pasivo financiero. Cualquier coste o comisión por la operación se registrará como parte del resultado procedente de la extinción.

b) Cuando los instrumentos de deuda intercambiados no tengan condiciones sustancialmente diferentes:

El pasivo financiero original no se dará de baja en cuentas y el importe de los costes y comisiones se registrará como un ajuste de su valor en cuentas y se amortizarán a lo largo de la vida restante del pasivo modificado.

Se calculará un nuevo tipo de interés efectivo que será aquel que iguale el valor en cuentas del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

Para determinar el coste amortizado del pasivo financiero en el periodo restante de vida del mismo, se utilizará el tipo de interés efectivo calculado según el párrafo anterior.

A estos efectos, se considerará que los instrumentos de deuda intercambiados tienen condiciones sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, difiera al menos en un 10 por ciento del valor actual de los flujos de efectivo restantes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo original.

6.5. Modificación de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

Se considerará que se ha producido una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero, cuando el valor actual de los flujos de efectivo del pasivo financiero según las nuevas condiciones, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, difiera al menos en un 10 por ciento del valor actual de los flujos de efectivo restantes del pasivo financiero según las condiciones anteriores, actualizados ambos al tipo de interés efectivo original.

Las modificaciones sustanciales de las condiciones actuales de un pasivo financiero se registrarán con el mismo criterio que el establecido en el apartado a) del punto 6.4 anterior para el intercambio de instrumentos de deuda que tengan condiciones sustancialmente diferentes. Para la valoración inicial del nuevo pasivo se utilizará como tipo de actualización de los flujos a pagar el tipo de mercado de un pasivo semejante.

Las modificaciones no sustanciales de las condiciones actuales de un pasivo financiero se registrarán con el mismo criterio que el establecido en el apartado b) del punto 6.4 anterior para el intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes.

6.6. Extinción del pasivo por asunción.

Cuando un acreedor exima a la entidad de su obligación de realizar pagos porque un nuevo deudor ha asumido la deuda, la entidad extinguirá el pasivo financiero original.

El resultado de la extinción se reconocerá de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones» y será igual a la diferencia entre el valor en cuentas del pasivo financiero original y cualquier contraprestación entregada por la entidad.

6.7. Pasiboaren iraungitzea, aginduz.

Erakundeak hartzekodunari pasibo finantzarioa ordaintzeko obligazioa preskribatu denean, pasibo horri kontuetan emandako baja agindua hitzartzen den ekitaldiko emaitzari egotziko zaio.

7. Berme finantzarioko kontratuak.

Berme finantzarioko kontratuak jaulkitzaileari exijitzen dio edukitzaileari dirua itzultzeko —zordun jakin batek ordaintzeko obligazioa ez betetzeak sortzen dituen galerak direla eta— ordainketak egin ditzala, zor-tresna batean (fidantza, abal edo antzeko batean) hasierako edo aldatutako baldintzei jarraiki.

Sortzen diren heinean, berme finantzarioko kontratuaren jaulkitzaileak erregistratuko ditu jaso beharreko komisioak eta primak, eta emaitzari egotziko dizkio sarrera finantzariotzat hartuta; linealki, bermearen bizitzan zehar.

Era berean, dudazkotzat hartutako bermeak hornituko ditu «Hornidurak, aktiboak eta pasibo kontingenteak» 17. aintzatespen- eta balioespen-arauak dioenaren arabera.

10. Kontabilitate-estaldurak

1. Azalpena.

Estaldura-eragiketa baten bidez, estaldura-tresna deitutako finantza-tresna bat edo gehiago izendatzen dira zehazki identifikatutako arrisku bat estaltzeko. Arrisku horiek emaitzaren kontuan edo ondare garbiaren aldaketen egoeran eragin dezakete, arrazoizko balioan edo estalitako partida baten edo gehiagoren diru-fluxuetan gerta daitezkeen aldaketen ondorioz.

Arau honen 4. atalean eskatutako ekintzak betetzeagatik estaldura bat kontabilitate-estalduratzat hartzen denean, estaldura-tresnaren eta estalitako partidaren kontabilizazioa aintzatespen- eta balioespen-arau honen 5. atalean ezarritako irizpideen arabera arautuko da.

2. Estaldura-tresnak.

Oro har, estaldura-tresnatzat har daitezkeen tresnak deribatutak dira. Kanbio-tasaren estalduren kasuan, estaldura-tresnatzat hartuko dira, halaber, deribatutak ez diren aktibo finantzarioak eta pasibo finantzarioak.

Estaldura-erlazio batean, estaldura-tresna oso osorik hartzen da (nahiz eta zenbateko osoaren ehuneko jakin baten truke izan), epekako kontratuetan salbu. Kasu horretan zenbatutako prezioa hartuko da estaldura-tresnatzat, interes-osagarria alde batera utziz.

Estaldura-tresna zirkulazioan dagoen denbora osoa kontuan hartuta adierazi behar da estalduraren erlazioa.

Bi deribatu edo gehiago, edo haien proportzioak, guztiak batera estaldura-tresnatzat hartu ahalko dira.

Tresna bat arrisku bat baino gehiago estaltzeko erabil daiteke baldin eta:

- Estalitako arriskuak argi identifika badaitezke.
- Estalitako arrisku bakoitzeko estaldura-tresnaren izendapen zehatza existitzen bada.
- Estalduraren eraginkortasuna froga badaiteke.

3. Estalitako partidak.

Ondokoak har daitezke estalitako partidatzat: balantzean aintzatetsitako aktiboak eta pasiboak, aktibotzat edo pasibotzat hartu gabeko konpromiso irmoak eta egiteko probabilitate handia duten eta aurreikusten diren transakzioak, erakundearentzat arrazoizko balioan edo diru-fluxuetan aldaketak izateko espezifikoki identifikatutako arriskua sortzen dutenean.

Estali nahi den arriskuaren pean dauden aktiboak eta pasiboak batera estali ahalko dira, baldin eta bakarkako partida bakoitza estaltzeko dagoen arriskuari dagokion arrazoizko balioaren aldaketa estalitako arriskuari dagokion taldearen arrazoizko balio osoaren aldaketaren antzekoa bada proportzionalki.

6.7. Extinción del pasivo por prescripción.

Cuando haya prescrito la obligación de la entidad de rembolsar al acreedor el pasivo financiero, la baja en cuentas del correspondiente pasivo se imputará al resultado del ejercicio en que se acuerde la prescripción.

7. Contratos de garantía financiera.

Un contrato de garantía financiera es un contrato que exige que el emisor efectúe pagos para rembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda, tal como una fianza o un aval.

El emisor de un contrato de garantía financiera registrará las comisiones o primas a percibir conforme se devenguen, imputándolas a resultados como ingreso financiero, de forma lineal a lo largo de la vida de la garantía.

Asimismo provisionará las garantías clasificadas como dudosas de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración número 17, «Provisiones, activos y pasivos contingentes».

10. Coberturas contables

1. Concepto.

Mediante una operación de cobertura, uno o varios instrumentos financieros denominados instrumentos de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas.

Cuando una cobertura se califique como cobertura contable, por cumplir con los requisitos exigidos en el apartado 4 de esta norma, la contabilización del instrumento de cobertura y de la partida cubierta se regirá por los criterios establecidos en el apartado 5 de esta norma de reconocimiento y valoración.

2. Instrumentos de cobertura.

Con carácter general, los instrumentos que se pueden designar como instrumentos de cobertura son los derivados. En el caso de coberturas de tipo de cambio, también se podrán designar como instrumentos de cobertura activos financieros y pasivos financieros distintos de los derivados.

En una relación de cobertura, el instrumento de cobertura se designa en su integridad, aunque sólo lo sea por un porcentaje de su importe total, salvo en los contratos a plazo, que se podrá designar como instrumento de cobertura el precio de contado, excluyendo el componente de interés.

La relación de cobertura debe designarse por la totalidad del tiempo durante el cual el instrumento de cobertura permanece en circulación.

Dos o más derivados, o proporciones de ellos, podrán designarse conjuntamente como instrumentos de cobertura.

Un instrumento se puede designar para cubrir más de un riesgo siempre que:

- Se puedan identificar claramente los diferentes riesgos cubiertos.
- Exista una designación específica del instrumento de cobertura para cada uno de los diferentes riesgos cubiertos.
- La eficacia de la cobertura pueda ser demostrada.

3. Partidas cubiertas.

Se podrán designar como partidas cubiertas, los activos y pasivos reconocidos en balance, los compromisos en firme no reconocidos como activos o pasivos, y las transacciones previstas altamente probables de realizar que expongan a la entidad a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo.

Los activos y pasivos que compartan la exposición al riesgo que se pretende cubrir, podrán cubrirse en grupo solo si el cambio en el valor razonable atribuible al riesgo cubierto para cada partida individual debe esperarse que sea aproximadamente proporcional al cambio total del valor razonable del grupo atribuible al riesgo cubierto.

Ezingo da estalitako partidatzat hartu aktibo eta pasiboen posizio garbi orokorra. Edonola ere, aktibo eta pasibo finantzarioekin osatutako zorroaren arrazoizko balioa interes-tasaren arriskuarekin estali nahi bada, estalitako partidatzat hartu ahalko da zorren zenbateko garbiaren balioidea den pasibo edo aktiboen zenbateko monetarioa, beti ere, estalitako zenbateko monetarioa ateratzen den pasibo eta aktibo guztiak estalitako arriskuaren pean daudenean.

Aktibo finantzarioak eta pasibo finantzarioak zati batean estali ahal izango dira, zenbateko jakin batean edo diru-fluxuen edo arrazoizko balioaren ehuneko jakin batean, estalduraren eraginkortasuna neurgarria bada betiere.

Aktibo edo pasibo ez-finantzarioak estalitako partidatzat soilik hartu ahalko dira:

a) Atzerri-monetaren kanbio-diferentziei loturiko arriskuengatik, edo

b) Bere osotasunean, hau da, jasaten dituen arrisku guztiengatik.

4. Estalduren kontabilitatea ezartzeko baldintzak.

Ondoko baldintza guztiak betetzen dituztenean soilik hartuko da estaldura bat kontabilitate-estalduratzat:

a) Hasieran, estaldura-erlazioa izendatu eta dokumentatu behar da, baita erlazio horren bidez erakundeak lortu nahi duen estrategia eta helburua finkatu ere.

Dokumentazio horrek hurrengo hartu beharko du barne:

— Estaldura-tresnaren, estalitako partida edo transakzioaren eta arrisku zehatzaren izaeraren identifikazioa.

— Estaldura-tresna arrazoizko balioan balioetsi behar ez denean, arau honen «Estaldura-tresnen balioespena» 5.1 atalaren amaieran jasotako baldintza guztiak betetzen direla justifikatuko da.

— Estalitako partidaren aldaketan agerpena berdintzeko estaldura-tresnaren eraginkortasuna balioesteko irizpidea eta metodoa, izan estalitako arriskuari dagozkion arrazoizko balioan edo diru-fluxuetan.

b) Estaldura oso eraginkorra izatea espero da estalitako arriskuari dagozkion diru-fluxuetako edo arrazoizko balioko aldaketak berdintzeko aurreikusitako epe osoan zehar, hasieran dokumentutako arriskuaren gestio-estrategiarekin bat etorriz.

Estaldura bat oso eraginkortzat joko da hurrengo bi baldintzak betetzen badira:

— Estalduraren hasieran eta bizitzan zehar, erakundeak espero dezake estalitako arriskuari dagokion arrazoizko balioaren edo estalitako partidaren diru-fluxuen aldaketak ia oso-rik berdintzea, estaldura-tresnaren arrazoizko balioaren edo diru-fluxuen aldaketekin.

— Estalduraren eraginkortasun erreala, hau da, estaldura-tresnaren emaitzaren eta estalitako partidaren arteko erlazioa ehuneko laurogei eta ehun eta hogeita bost arteko tartean dago.

c) Era fidagarrian zehatz daiteke estalduraren eraginkortasuna, hau da, estalitako partidaren diru-fluxuak edo arrazoizko balioa eta estaldura-tresnaren arrazoizko balioa modu fidagarrian zehazteko aukera egon behar da.

Eraginkortasuna, gutxienez, urteko kontuak prestatzen diren bakoitzean balioetsi behar da.

Estalduren eraginkortasuna balioesteko erakundeak arrisku-gestioaren strategiari hobekien egokitzen den metodoa erabili da, eta posible izango da metodo bat baino gehiago erabiltzea estaldura ezberdinentzat.

5. Kontabilitate-estalduren balioespen-irizpideak.

5.1. Estaldura-tresnaren balioespena.

Deribatua den estaldura-tresna edo kanbio-tasa baten arrisku estalduran estaldura-tresnatzat jotako aktibo edo pasibo finan-

No se podrá designar como partida cubierta una posición neta global de activos y pasivos. No obstante, si se quiere cubrir del riesgo de tipo de interés el valor razonable de una cartera compuesta de activos y pasivos financieros, se podrá designar como partida cubierta un importe monetario de activos o de pasivos equivalente al importe neto de la cartera, siempre que la totalidad de los activos o de los pasivos de los que se extraiga el importe monetario cubierto estén expuestos al riesgo cubierto.

Los activos financieros y pasivos financieros podrán cubrirse parcialmente, tal como un determinado importe o porcentaje de sus flujos de efectivo o de su valor razonable, siempre que pueda medirse la eficacia de la cobertura.

Los activos o pasivos no financieros solamente podrán designarse como partidas cubiertas:

a) Por los riesgos asociados a las diferencias de cambio en moneda extranjera, o

b) En su integridad, es decir, por todos los riesgos que soporte.

4. Requisitos para aplicar la contabilidad de coberturas.

Una cobertura se calificará como cobertura contable únicamente cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

a) En el momento inicial, se debe designar y documentar la relación de cobertura, así como fijar el objetivo y la estrategia que pretende la entidad a través de dicha relación.

Dicha documentación deberá incluir:

— La identificación del instrumento de cobertura, de la partida o transacción cubierta y de la naturaleza del riesgo concreto que se está cubriendo.

— En el caso de que el instrumento de cobertura no se vaya a valorar por su valor razonable, se justificará que se cumplen todos los requisitos que, a tal efecto, se contemplan al final del apartado 5.1 «Valoración del instrumento de cobertura» de esta norma.

— El criterio y método para valorar la eficacia del instrumento de cobertura para compensar la exposición a las variaciones de la partida cubierta, ya sea en el valor razonable o en los flujos de efectivo, que se atribuyen al riesgo cubierto.

b) Se espera que la cobertura sea altamente eficaz durante todo el plazo previsto para compensar las variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo que se atribuyan al riesgo cubierto, de manera congruente con la estrategia de gestión del riesgo inicialmente documentado.

Una cobertura se considerará altamente eficaz si se cumplen las dos siguientes condiciones:

— Al inicio de la cobertura y durante su vida, la entidad puede esperar que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto sean compensados casi completamente por los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.

— La eficacia real de la cobertura, es decir, la relación entre el resultado del instrumento de cobertura y el de la partida cubierta, está en un rango del ochenta al ciento veinticinco por ciento.

c) La eficacia de la cobertura puede ser determinada de forma fiable, esto es, el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta y el valor razonable del instrumento de cobertura deben poderse determinar de forma fiable.

La eficacia se valorará, como mínimo, cada vez que se preparen las cuentas anuales.

Para valorar la eficacia de las coberturas se utilizará el método que mejor se adapte a la estrategia de gestión del riesgo por la entidad, siendo posible adoptar métodos diferentes para las distintas coberturas.

5. Criterios valorativos de las coberturas contables.

5.1. Valoración del instrumento de cobertura.

El instrumento de cobertura que sea un derivado, o el componente de tipo de cambio de un activo o pasivo financiero desig-

tzario baten kanbio-tasaren osagarria bere arrazoizko balioan balioetsiko da.

Lortutako emaitzaren egozte bere zatiari dagokion estaldura-tresna eta estaldura eraginkor kalifikatu dena, ondarearen emaitza ekonomikoaren eragiten dioten estalitako arriskuei dagokien estalitako partiden aldaketen ekitaldi berean egin beharko dira.

Aurreko paragrafoan ezarritakoa betetzeko, estaldura-tresnan lortutako emaitzaren egozte ondorengo ekitaldietatik ezberdindu behar denean, ezberdindutako zenbatekoak ondare garbiaren kontuan erregistratuko dira.

Ondare garbian aintzatetsitako zenbatekoa ondokoa izango da:

- Hasieratik estaldura-tresnarekin pilatutako emaitzetan txikiena; edo
- Estalduraren hasieratik estalitako partidatik espero diren etorkizuneko diru-fluxuen balio eguneratuan pilatutako aldaketetan txikiena.

Oro har, ondare garbian pilatutako zenbatekoa emaitzei egotziko zaie estalitako arriskuari dagokion estalitako partidatik eratorritako gastuak eta sarrerak egozten diren heinean, aurreikusitako transakzio batetik edo konpromiso irmo bat betetzetik sortutako aktiboan eta pasiboan hasierako balioan sartzea onartzen denean izan ezik.

Estaldura ez eraginkortzat jotako zatiari dagozkion estaldura-tresnaren arrazoizko balioaren aldaketak ekitaldiko emaitzan egotziko dira, «Aktibo finantzarioak» eta «Pasibo finantzarioak» 8. eta 9. aintzatespen- eta balioespen-arauak, hurrenez hurren, aplikatuz.

Edonola ere, estaldura-tresna ez da balioetsiko bere arrazoizko balioan, estalitako partidaren irizpide berberekin baizik, baldin eta estaldurak ondoko baldintzak betetzen baditu:

- Estaldura-tresna dibisen truke finantzarioa, interesen truke finantzarioa edo epera egindako dibisen kontratua da.
- Estalitako partida kostu amortizatuko pasibo finantzario bat edo mugaegunera arte mantendutako inbertsio bat da.
- Estaldura-tresna izendatzen da estalitako partidaren diru-fluxuen aldaketak, kanbio-tasen edo interes-tasen arriskuen ondoriozkoak direnak, berdintzeko.
- Erakundeak, estalduraren dokumentazioan, adierazten du estalduraren mugaegunera arte estalitako estaldura-tresna eta estalitako partida mantentzeko asmoa eta ahalmen finantzarioa duela eta ez duela estalduraren izendapena balio gabetuko.
- Estaldura-tresnaren eta estalitako partidaren ezaugarriengatik hasieran ziurta daiteke estaldura guztiz eraginkorra izango dela mugaegunera arte; alegia, estaldura-tresnaren diru-fluxuen aldaketak estalitako arriskuei eta zenbatekoei dagozkien zenbatekoen diru-fluxuen aldaketak osoki berdinduko dituela. Hori lortuko da, esaterako, korronte zordunak estalitako partidaren ezaugarri berberak (moneta, erreferentziako interes-tasa, interesaren mugaeguna, etab.) dituen trukearen bidez pasibo finantzario bat estaltzen denean.

5.2. Estalitako partidaren balioespena.

5.2.1. Balantzean aintzatetsitako aktiboak eta pasiboak.

Bere arrazoizko balioeko aldaketetatik estaltzen denean aktibo edo pasibo bat, estalitako partidaren aldaketak, estalitako arriskuari dagokionak, segituan ekitaldiko emaitzan aintzatetsiko dira, eta estalitako partidaren kontabilitate-balioa doitu da, baita berau kostu amortizatuan balioesten denean edo aktibo finantzario salgarri bat denean ere.

Kostu amortizatuan balioesten den estalitako partida baten kontabilitate-balioan egindako doikuntza ekitaldiko emaitzari egotziko zaio, egozte hasten den datan birkalkulatutako interes-tasa efektiboaren metodoaren arabera. Egozte hori doikuntza egin bezain pronto has daiteke, eta edozer kasutan, estaldura-tresnaren arra-

nado instrumento de cobertura en una cobertura del riesgo de tipo de cambio, se valorará por su valor razonable.

La imputación del resultado obtenido en el instrumento de cobertura atribuible a la parte del mismo que haya sido calificada como cobertura eficaz, deberá realizarse en el mismo ejercicio en el que las variaciones en la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto afecten al resultado económico patrimonial.

Cuando para cumplir con lo establecido en el párrafo anterior, la imputación del resultado obtenido en el instrumento de cobertura deba diferirse a ejercicios posteriores, los importes diferidos se registrarán en una cuenta de patrimonio neto.

El importe reconocido en el patrimonio neto será el menor de:

- El resultado acumulado por el instrumento de cobertura desde el inicio de ésta; o
- La variación acumulada en el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados de la partida cubierta desde el inicio de la cobertura.

Con carácter general, el importe acumulado en el patrimonio neto se imputará a resultados a medida que se imputen los ingresos y gastos derivados de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto, excepto cuando se permita su inclusión en el valor inicial del activo o pasivo que surja del cumplimiento de un compromiso en firme o de la realización de una transacción prevista.

Las variaciones en el valor razonable del instrumento de cobertura atribuibles a la parte del mismo calificada como cobertura ineficaz, se imputarán en el resultado del ejercicio aplicando la norma de reconocimiento y valoración que corresponda número 8, «Activos financieros» o número 9, «Pasivos financieros».

No obstante, el instrumento de cobertura no tendrá que valorarse por su valor razonable, sino con el mismo criterio que la partida cubierta, cuando la cobertura cumpla los siguientes requisitos:

- El instrumento de cobertura es una permuta financiera de divisas, una permuta financiera de intereses, o un contrato a plazo de divisas.
- La partida cubierta es un pasivo financiero al coste amortizado o una inversión mantenida hasta el vencimiento.
- El instrumento de cobertura se designa para compensar las variaciones en los flujos de efectivo de la partida cubierta debidas a los riesgos del tipo de cambio o de tipo de interés a los que está efectivamente expuesta.
- La entidad, en la documentación de la cobertura, declara que tiene la intención y la capacidad financiera de mantener el instrumento de cobertura y la partida cubierta hasta el vencimiento de la cobertura y que no revocará la designación de la cobertura.
- Por las características del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, se puede asegurar, en el momento inicial, que la cobertura va a ser plenamente eficaz hasta su vencimiento, es decir, que los cambios en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura van a compensar íntegramente los cambios en los flujos de efectivo de la partida cubierta correspondientes al importe y al riesgo cubiertos. Ello se conseguirá cuando, por ejemplo, se cubra un pasivo financiero mediante una permuta en la que la corriente deudora tenga las mismas características (moneda, tipo de interés de referencia, vencimiento de intereses, etc.) que la partida cubierta.

5.2. Valoración de la partida cubierta.

5.2.1. Activos y pasivos reconocidos en balance.

Cuando se cubra un activo o un pasivo de las variaciones en su valor razonable, las variaciones de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán inmediatamente en el resultado del ejercicio ajustando el valor contable de la partida cubierta, incluso cuando ésta se valore al coste amortizado o sea un activo financiero disponible para la venta.

El ajuste realizado en el valor contable de una partida cubierta que se valore al coste amortizado se imputará al resultado del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo recalculado en la fecha que comience la imputación. Dicha imputación podrá empe-

zoizko balioaren aldaketen ondorioz estalitako partidaren doikuntza amaitzen den unean hasi beharko da.

Estalitako partidaren arrazoizko balio-aldaketak, estalitako arriskuari ez dagokionak, estalitako partidari aplikatzeko moduko irizpide orokorren arabera aintzatetsiko dira.

Estalitako partidaren diru-fluxuen aldaketak emaitzei egotziko zaizkie, estalitako partidari aplikatzeko modukoak diren irizpide orokorren arabera.

5.2.2. Aktibo edo pasibo gisa aintzatesten ez diren konpromiso irmoak.

Aktibo eta pasibo gisa aintzatesten ez den konpromiso irmo baten, estalitako partida gisa izendatutakoaren, arrazoizko balioaren aldaketak, estalitako arriskuari egotz dakizkiokeenak, aktibo edo pasibo gisa aintzatetsiko dira, eta ekitaldiko emaitzari egotziko zaizkio.

Erakundeak aktibo bat eskuratzeko edo pasibo bat bere gain hartzeko konpromiso irmoa hartzen duenean, eta konpromiso hori estalitako partida izendatzen denean, konpromiso hori betetzearen emaitza den aktiboaren edo pasiboaren hasierako zenbatekoa, kontuetan, doitu egingo da pilatutako kanbioa ekitaldiko emaitza aintzatetsiko den estalitako arriskuari dagokion konpromisoaren arrazoizko balioan sartzeko.

Edonola ere, kanbio-tasen arrisku-estalduren kasuan, estalduren epean zehar konpromiso irmoaren arrazoizko balioan izandako aldaketak ez aintzatestea aukera dezake erakundeak. Kasu horretan, estalduraren epean zehar ondare garbian aintzatetsi diren estaldura-tresnaren balioaren aldaketak ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuan egotziko dira, hurrengo 5.2.3 puntuan jasotakoari kasu eginez. Kontuan izango da konpromiso irmoak aktibo edo pasibo finantzario baten aintzatespena eragiten duen, aktibo ez-finantzario edo pasibo ez-finantzario baten aintzatespena eragiten duen, edo ez duen aktibo edo pasibo baten aintzatespenik eragiten.

5.2.3 Gertatzeko probabilitate handia duten aurreikusitako transakzioak.

Estalduraren epean zehar aldaketak ez dira aintzatetsiko estalitako transakzioaren aurreikusitako balioan.

Aurreikusitako transakzio baten estaldurak aktibo finantzario edo pasibo finantzario baten aintzatespena ekarriko balu, ondare garbian aintzatetsi diren estaldura-tresnen balio-aldaketak ekitaldiko emaitzari egotziko zaizkio, eskuratutako aktiboak edo gain hartutako pasiboak eragiten dion heinean. Edonola ere, erakundeak etorkizuneko ekitaldietan berreskuratzetik espero ez dituen ondare garbian erregistratutako galerak ekitaldiko emaitza aintzatetsiko dira berehala.

Aurreikusitako transakzio baten estaldurak aktibo ez-finantzario baten, pasibo ez-finantzario baten edo konpromiso irmo baten aintzatespena ekarriko balu, ondare garbian aintzatetsitako zenbatekoa aktiboaren edo pasiboaren hasierako balioan sartuko da, baldin eta aktibo edo pasibo horiek eskuratutakoak edo gain hartutakoak badira.

Aurreikusitako transakzio baten estaldurak aktibo finantzario edo pasibo finantzario baten aintzatespena ekarriko ez balu, ondare garbian aintzatetsi diren estaldura-tresnen balio-aldaketak ekitaldiko emaitzari egotziko zaizkio, estalitako transakzioak emaitzari eragiten dion heinean.

6. Estalduren kontabilitatearen etena.

Estalduraren kontabilitatea eten egingo da ondoko edozein egoeratan:

- a) Estaldura-tresna iraungi, saldu, indargabetu edo gauzatu egin da; edo
- b) Estaldurak aurreko 4. atalean adierazitako baldintzak betetzeari utzi dio; edo
- c) Erakundeak izendapena baliogabetu du.

Estaldura-tresna bat beste batekin ordezkatzeko edo berritzeak ez du estalduraren etenik eragingo, erakundearen estaldura-estrategian hala aurreikusten ez bada behintzat.

zar en el momento en que la partida cubierta deje de ser ajustada por los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura.

Las variaciones en el valor razonable de la partida cubierta no atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán según los criterios generales aplicables a la partida cubierta.

Las variaciones en los flujos de efectivo de la partida cubierta se imputarán a resultados según los criterios generales aplicables a la partida cubierta.

5.2.2. Compromisos en firme no reconocidos como activos o pasivos.

Las variaciones en el valor razonable de un compromiso en firme no reconocido como activo o pasivo, designado como partida cubierta, que sean atribuibles al riesgo cubierto, se reconocerán como un activo o pasivo con imputación al resultado del ejercicio.

Cuando la entidad suscriba un compromiso en firme para adquirir un activo o asumir un pasivo y dicho compromiso se designe partida cubierta, el importe inicial en cuentas del activo o pasivo que resulte del cumplimiento de dicho compromiso se ajustará para incluir el cambio acumulado en el valor razonable de dicho compromiso atribuible al riesgo cubierto que se reconozca en el resultado del ejercicio.

No obstante, en el caso de coberturas del riesgo del tipo de cambio, la entidad podrá optar por no reconocer las variaciones en el valor razonable del compromiso en firme durante el periodo de cobertura. En este caso, las variaciones en el valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido en el patrimonio neto durante el periodo de cobertura, se imputarán en la cuenta del resultado económico patrimonial de acuerdo con los criterios previstos en el punto 5.2.3 siguiente, según que el compromiso en firme diese lugar al reconocimiento de un activo financiero o un pasivo financiero, al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o no diese lugar al reconocimiento de un activo o un pasivo, respectivamente.

5.2.3. Transacciones previstas altamente probables.

Durante el periodo de cobertura no se reconocerán las variaciones en el valor previsto de la transacción cubierta.

Si la cobertura de una transacción prevista diese lugar al reconocimiento de un activo financiero o un pasivo financiero, las variaciones en el valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido en el patrimonio neto, se imputarán en el resultado del ejercicio a medida que el activo adquirido o el pasivo asumido afecte al mismo. No obstante, las pérdidas registradas en el patrimonio neto que la entidad espere no poder recuperarlas en ejercicios futuros se reconocerán inmediatamente en el resultado del ejercicio.

Si la cobertura de una transacción prevista diese lugar al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o bien al reconocimiento de un compromiso en firme, los importes reconocidos en el patrimonio neto se incluirán en el valor inicial del activo o pasivo cuando sean adquiridos o asumidos.

Si la cobertura de una transacción prevista no diese lugar al reconocimiento de un activo o pasivo, las variaciones en el valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido en el patrimonio neto, se imputarán en el resultado del ejercicio a medida que la transacción cubierta afecte al resultado.

6. Interrupción de la contabilidad de coberturas.

La contabilidad de coberturas se interrumpirá en cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) El instrumento de cobertura expira o es vendido, resuelto o ejercido; o
- b) La cobertura deje de cumplir los requisitos señalados en el apartado 4 anterior; o
- c) La entidad revoque la designación.

La sustitución o renovación de un instrumento de cobertura por otro instrumento no supondrá la interrupción de la cobertura, a menos que así esté contemplado en la estrategia de cobertura documentada por la entidad.

Etenalditik eratorritako kontabilitate-eraginak hurrengo irizpideei jarraiki aplikatuko dira:

- Estaldura eraginkorra izan den epealdian ondare garbian pilatutako zenbatekoa partida horretan aintzatesten jarraituko da aurreikusitako transakzioa gertatu arte, eta orduan 5.2.3 puntuko irizpideak ezarriko dira. Aurreikusitako transakzioa gertatzerik espero ez denean, ondare garbian pilatutako zenbatekoa ekitaldiko emaitzari egotziko zaio.
- Kostu amortizatuan balioesten den estalitako partida baten kontuetako balioan egindako doikuntza ekitaldiko emaitzari egotziko zaio, aintzatespen- eta balioespen-arau honen 5.2.1 puntuko bigarren paragrafoko irizpidearen arabera.

11. Izakinak

1. Hasierako balioespena.

Izakinetan dauden ondasunak eta zerbitzuak eskuratze-prezioan edo ekoizpen-kostuan balioetsiko dira.

Saltzeko moduan egoteko urtebete baino gehiago behar duten izakinen eskuratze-prezioan edo produkzio-kostuan sartu ahaliko dira gastu finantzarioak, «Ibilgetu materiala» 2. aintzatespen- eta balioespen-arauan aurreikusitakoaren arabera eta txertatzen diren izakinen balio bihurtarri garbiaren mugarekin.

Eragiketa hauetatik eratorritako zorrak «Pasibo finantzarioak» 9. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera balioetsiko dira.

1.1. Eskuratze-prezioa.

Eskuratze-prezioak ondokoa hartuko du bere barne: fakturan bidalitakoa; eta erosketaren gaineko zeharkako zerga ez berreskuragarriak eta ondasunak erabili ahal izateko toki eta egoera egokian egon arte gertatzen diren kostu gehigarri guztiak, hala nola, garraioa, aduanetako muga-zergak, aseguruak eta izakinen erosketari zuzenean atxikitzen zaizkien beste batzuk.

Deskontuak, beherapenak eta antzeko partidak eskuratze-preziotik kenduko dira, baita zorren nominalean txertatutako kontratuzko interesak ere. Eskuratze-preziotik kenduko dira kontratuzko interes-tasari ez duten eta urtebete baino gehiagoko mugaeguna duten zorren nominalean txertatutako interesak, «Pasibo finantzarioak» 9. aintzatespen- eta balioespen-arauko «Kostu amortizatuko pasibo finantzarioak» 4.1 atalean aurreikusitakoaren arabera, hasieran oraindindu beharrekotako diru-fluxuen balio eguneratuaren arabera balioesten direnean.

1.2. Ekoizpen-kostua.

Ekoizpen-kostua zehazteko lehengaien eta kontsumitutako beste materia batzuen eskuratze-prezioari produktuari zuzenean egotz dakizkiokeen kostuak gehituko zaizkio. Produktuei egotz dakizkiokeen zeharkako kostuei dagokien zatia ere gehitu beharko zaio, kostu horiek ekoizpen-, elaborazio- edo eraikuntza-aldian dagozkion neurrian, eta ekoizpen-bitartekoan lanerako ahalmen arruntaren erabilera-mailan oinarritzen diren neurrian. Hori guztia, «Ibilgetu materiala» 2. aintzatespen- eta balioespen-arauan adierazitako irizpideen arabera.

1.3. Balioa emateko metodoak.

Elkarrekin truka daitezkeen ondasunen inbentarioko parte diren ondasun zehatzen kasuan, oro har, batez besteko prezioaren edo batez besteko kostu haztatuaren metodoa erabiliko da. FIFO metodoa onartzen da eta erabil daiteke, baldin eta gestiorako ego-kiagoa dela ikusten badu erakundeak. Metodo bera erabiliko da iza- era edo erabilera bereko inbentarioentzat.

Aurreko metodoekin balioa ezingo balitz eman, honela eman- go dela: arrazoizko balioa ken marjina egokia.

Elkarrekin trukatu ezin daitezkeen ondasunen edo proiektu zehatz baterako ekoitzi eta banandutako ondasunen kasuan, pre- zioa identifikatuz edo ondasun bakoitzari bakarka egotz dakizki- okeen kostuak identifikatuz emango zaio balioa.

Los efectos contables derivados de la interrupción se aplica- rán de acuerdo con los siguientes criterios:

- El importe acumulado en el patrimonio neto durante el perio- do en el que la cobertura haya sido eficaz se continuará reco- nociendo en dicha partida hasta que la transacción prevista ocurra, en cuyo momento se aplicarán los criterios del pun- to 5.2.3. En el momento que no se espere que la transac- ción prevista ocurra, el importe acumulado en el patrimo- nio neto se imputará al resultado del ejercicio.
- El ajuste realizado en el valor en cuentas de una partida cubierta que se valore al coste amortizado se imputará al resultado del ejercicio según el criterio del segundo párra- fo del punto 5.2.1 de esta norma de reconocimiento y valo- ración.

11. Existencias

1. Valoración inicial.

Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valo- rarán por el precio de adquisición o el coste de producción.

En las existencias que necesiten un período superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se podrán incluir, en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos finan- ciosos, en los términos previstos en la norma de reconocimiento y valoración número 2, «Inmovilizado material», con el límite del valor realizable neto de las existencias en las que se integren.

Los débitos derivados de estas operaciones se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valo- ración número 9, «Pasivos financieros».

1.1. Precio de adquisición.

El precio de adquisición comprenderá el consignado en fac- tura, los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición más todos los costes adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en la ubicación y condición nece- saria para su uso, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las exis- tencias.

Los descuentos, rebajas y otras partidas similares se dedu- cirán del precio de adquisición, así como los intereses contractuales incorporados al nominal de los débitos. También se deducirán del precio de adquisición, los intereses incorporados al nominal de los débitos con vencimiento superior a un año, que no tengan un tipo de interés contractual, cuando se valoren inicialmente por el valor actual de los flujos de efectivo a pagar, de acuerdo con lo previs- to en el apartado 4.1, «Pasivos financieros al coste amortizado» de la norma de reconocimiento y valoración número 9, «Pasivos financieros».

1.2. Coste de producción.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumidas, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabrica- ción, elaboración o construcción y se basen en el nivel de utiliza- ción de la capacidad normal de trabajo de los medios de produc- ción, según los criterios indicados en la norma de reconocimiento y valoración número 2, «Inmovilizado material».

1.3. Métodos de asignación de valor.

Quando se trate de bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carác- ter general el método del precio medio o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse, si la entidad lo considera más conveniente para su gestión. Se utilizará el mismo método para inventarios de la misma naturaleza o uso.

Quando no se pueda asignar el valor por los métodos ante- riores se podrá determinar tomando el valor razonable menos un margen adecuado.

Quando se trate de bienes no intercambiables entre sí o bie- nes producidos y segregados para un proyecto específico, el valor se asignará identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado.

2. Izakinen kostua zerbitzuak ematerakoan.

Esanguratsua den neurrian, kontraprestazioa duten zerbitzuak emateagatik inbentario bat mantendu ahal da. Kasu horretan, izakinek zerbitzuen ekoizpen-kostua barne hartuko dute, «Sarrerak kontraprestazioarekin» 15. aintzatespen- eta balioespen-arauan zehaztutakoaren arabera, dagokion sarrera onartu ez bada.

Aurreko ataletan adierazitako irizpideak zerbitzuen izakinen kostua zehazteko aplikatuko dira.

3. Geroko balioespena.

Izakinen balio bihurtarri garbia bere eskuratze-prezioa edo ekoizpen-kostua baino txikiagoa bada, beharrezko balioespen-zuzenketak egingo dira, ekitaldiko emaitzan gastutzat hartuz eta izakinek balioztatzen dituzten goerak kontuan hartuz.

Lehengaien kasuan, aurreko konparazioa bere birjartze-prezioarekin egingo da, bere balio bihurtarri garbiarekin beharrean, eta dagokion balioespen-zuzenketa egingo da birjartze-prezio horretan jarri arte. Hala eta guztiz ere, ez da izakinek ekoizteko erabiltzeko mantendutako lehenagaien eta beste hornigai batzuen balioa jaitziko kontabilitate-balioa kostuaren azpitik jartzeko; betiere, amaitutako produktuak ekoizpen-kostuan edo altuagoan saltzea espero bada.

Saltzeko edo zerbitzuak emateko kontratu irmoaren, ondoren bete behar den, xede izan diren ondasunak ez dute aurreko paragrafoetan adierazitako balioespen-zuzenketen beharrik izango. Horretarako baldintza hau da: kontratu horretan hitzartutako salmenta-prezioak, gutxienez, ondasun horien eskuratze-prezioa edo ekoizpen-kostua eta kontratua betetzeko beharrezkoak diren kostu guztiak, estali behar ditu.

Kontraprestaziorik gabe edo garrantzi oso txikiko kontraprestazioarekin banatu beharreko izakinen kasuan, eskuratze-prezioa edo ekoizpen-kostua birjartze-prezioarekin alderatuko da edo, merkatuan erosi ezin badira, estimazioa eginda.

Izakinen balio-zuzenketa eragin zuten baldintzak jada existitzen ez badira, zuzenketaren zenbatekoa lehengoratu egingo da, eta ekitaldiko emaitzan sarreratzat hartuta aintzatsiko da.

12. Beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboak

1. Azalpena.

Erakunde gestore batek eraikitako edo eskuratutako ondasunak dira. Dagokien kontratu, hitzarmen edo akordioan oinarritzen dira, eta helburua da eskuratze- edo eraikitze-prozesua amaituta, beste erakunde hartzaile bati transferitzea, erakunde hartzaile honek haren finantziazioan parte hartu edo ez.

2. Erakunde gestorearen aintzatespena eta balioespena.

Ondasunen eraikuntzaren kasuan, kontratuari edo akordioari loturiko sarrerak eta gastuak nahikoa fidagarritasunekin estima daitezkeenean, hartatik eratorritako sarrerak ekitaldiko emaitzan aintzatsiko dira, ekitaldi bakoitzaren amaieran lanak zenbateraino aurreratu edo egin diren ikusita.

«Izakinek» 11. aintzatespen- eta balioespen-arauan ekoizpen-kostua zehazteko ezarritakoaren arabera kalkulatu da lanaren kostua.

Eraikuntza-kontratu baten sarrerak eta kostuak nahikoa fidagarritasunarekin estima daitezkeela usteko da ondoko baldintzak betetzen direnean:

a) Kontratuaren baliabide guztiak arrazoiz neur daitezke.

b) Litekeena da erakundeak kontratutik eratorritako etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala lortzea.

2. Coste de las existencias en la prestación de servicios.

En la medida que sea significativo, se podrá mantener un inventario por la prestación de servicios con contraprestación, en cuyo caso, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aun no se haya reconocido el ingreso correspondiente conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 15, «Ingresos con contraprestación».

Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios.

3. Valoración posterior.

Quando el valor realizable neto de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas, reconociéndose como gasto en el resultado del ejercicio y teniendo en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias.

En el caso de las materias primas, la anterior comparación se realizará con su precio de reposición, en lugar de su valor realizable neto, y la correspondiente corrección valorativa se realizará hasta situarlas a dicho precio de reposición. Sin embargo, no se rebajará el valor de las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de existencias, para situar su valor contable por debajo del coste, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos a su coste de producción o por encima de él.

Los bienes que hubieren sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada en los párrafos precedentes, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el de coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Quando se trate de existencias que se van a distribuir sin contraprestación o esta es insignificante, su precio de adquisición o su coste de producción se comparará con su precio de reposición, o bien, si no se pueden adquirir en el mercado, con una estimación del mismo.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias han dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndose como ingreso en el resultado del ejercicio.

12. Activos construidos o adquiridos para otras entidades

1. Concepto.

Son los bienes construidos o adquiridos por una entidad gestora, con base en el correspondiente contrato, convenio o acuerdo, con el objeto de que una vez finalizado el proceso de adquisición o construcción de los mismos se transfieran necesariamente a otra entidad destinataria, con independencia de que esta última participe o no en su financiación.

2. Reconocimiento y valoración por la entidad gestora.

En el caso de construcción de los bienes, cuando los ingresos y los costes asociados al contrato o acuerdo puedan ser estimados con suficiente grado de fiabilidad, los ingresos derivados del mismo se reconocerán en el resultado del ejercicio, en base al grado de avance o realización de la obra al final de cada ejercicio.

El coste de la obra se calculará conforme a lo establecido para la determinación del coste de producción en la norma de reconocimiento y valoración número 11, «Existencias».

Se considera que se pueden estimar con suficiente fiabilidad los ingresos y los costes de un contrato de construcción cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Se pueden medir razonablemente los recursos totales del contrato.

b) Es probable que la entidad obtenga los rendimientos económicos o el potencial de servicio derivados del contrato.

c) Urteko kontuen garaian, nola kontratua amaitzeko falta diren kostuak hala kontratuaren amaieraren maila nahikoa fidagarritasunekin neur daitezke.

d) Kontratuari egotz dakizkiokeen kostuak nahikoa fidagarritasunekin identifika eta neur daitezke. Hala, kontratuaren kostu errealak kostu horien gainean hasieran egindako estimazioekin alde- ra daitezke.

Eraikuntza-kontratuari edo -akordioari loturiko sarrerak eta gas- tuak nahikoa fidagarritasunekin balioetsi ezin direnean, eta erakunde gestoreak zuzenean aktiboak eraikitzen ez ditutenean, aktiboen erai- kuntzari edo eskuratzeari loturiko gastuak izakin gisara aintzate- tsiko dira. Kasu horretan, aktiboak erakunde hartzaileari ematean aintzatetsiko dira sarrerak.

Bi kasuetan, erakunde gestoreak finantzatutako kontratu edo akordioei loturiko kostuak, emandako diru-laguntza gisa egotziko zaizkio ekitaldiko emaitzari, «Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauan ezarritako irizpideen ara- bera.

3. Erakunde hartzailearen aintzatespena eta balioespena.

Lanak finantzatzeko eraikuntza- edo eskuratzeko-kontratu edo akordioaren erakunde hartzaileak egiten dituen ordainketak ibil- getuaren aurrerakintzat hartuta erregistratuko dira.

Jasotzen duen unean erregistratuko du erakundeak aktiboa, eta «Ibilgetu materiala» eta «Transferentziak eta diru-laguntzak» 2. eta 18. aintzatespen- eta balioespen-arauetan jasotakoaren ara- bera kuantifikatuko da zenbatekoa.

13. Atzerri-moneta

1. Azalpena.

Atzerri-monetan egindako transakzioak: Likidazioa atzerri-mone- tan egitera behartzen duen edozer eragiketa da.

Atzerri-monetatzat hartzen da euroa ez den beste edozer moneta.

Diruzko partidak: Dirutan mantendutako diru-unitateak dira, bai- ta mugaegunean kantidad finkoarekin edo diru-unitateek zehaztuta kobratu edo ordainduko diren aktibo eta pasiboak ere. Beste batzuen artean, ondokoak sartzen dira: diru-kutxatan eta banku-kontutan eskuragai dauden saldoak, maileguak, zorra adierazten duten balio- ak, kobratu beharreko kontuak, ordaindu beharreko kontuak eta hor- nidurak.

Diru ez diren partidak: Jasotzeko eskubiderik eta emateko obli- gazorik ematen ez duten aktibo eta pasiboak dira, diru-unitateen kantidad zehatza. Beste batzuen artean, aktibo materialak edo ukie- zinak, izakinak eta ondare-tresnak hartzen ditu barne.

2. Hasierako balioespena.

Atzerri-monetan egindako transakzio oro eurotan erregistra- tuko da urteko kontuetan aintzatesten den unean, atzerri-moneta- ri dagokion zenbatekoari eragiketa datan dagoen eskurako kanbio- tasa aplikatuta.

Denboraldiko (gehienez, hilabeteko) batez besteko kanbio-tasa erabili ahal izango da denbora-bitarte horretan egiten diren tran- sakzio guztietarako, transakzioak egiteko erabili den atzerri-mone- ta mota bakoitzean, kontuan hartutako denbora-bitartean kanbio- tasak gorabehera handirik izan ez badu.

3. Geroko balioespena.

Urteko kontuak aurkezten direnean, ondoko arauak ezarriko dira atzerri-monetako saldoak euroetara aldatzeko:

a) Diruzko partidak.

Diru izaera duten ondare-elementuak, atzerri-monetan dau- denak, data horretan dagoen eskurako kanbio-tasa aplikatuz balioetsiko dira.

b) Diru ez diren partidak.

b.1) Kostuan balioetsitako diru ez diren partidak erregistra- tu zirenean zeukaten eskurako kanbio-tasa aplikatuz balioetsiko dira.

c) Tanto los costes que faltan para la terminación del con- trato como el grado de terminación del mismo a la fecha de las cuen- tas anuales, pueden ser medidos con suficiente fiabilidad.

d) Los costes atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato pueden ser comparados con las esti- maciones previas de los mismos.

Cuando los ingresos y los costes asociados al contrato o acuer- do de construcción no puedan ser estimados con el suficiente gra- do de fiabilidad, y en los casos en los que los activos no se cons- truyan directamente por la entidad gestora, los costes asociados con la construcción o adquisición de los activos se reconocerán como existencias. En este caso, los ingresos se reconocerán cuando los activos se entreguen a la entidad destinataria de los mismos.

En ambos casos, los costes asociados al contrato o acuerdo que financie la entidad gestora se imputarán como subvención con- cedida al resultado del ejercicio que proceda de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones».

3. Reconocimiento y valoración por la entidad destinataria.

Los desembolsos que efectúe la entidad destinataria del con- trato o acuerdo de construcción o adquisición, para financiar la obra se registrarán como anticipos de inmovilizado.

La entidad registrará el activo en el momento de su recepción, cuantificando su importe de acuerdo con lo establecido en las nor- mas de reconocimiento y valoración número 2, «Inmovilizado mate- rial» y número 18, «Transferencias y subvenciones».

13. Moneda extranjera

1. Conceptos.

Transacción en moneda extranjera: Es toda operación que se establece o exige su liquidación en una moneda extranjera.

Se entiende por moneda extranjera cualquier moneda distin- ta del euro.

Partidas monetarias: Son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, al vencimiento, mediante una cantidad fija o determinable de uni- dades monetarias. Incluyen entre otros: los saldos disponibles en cajas de efectivo y cuentas bancarias, préstamos, valores repre- sentativos de deuda, cuentas a cobrar, cuentas a pagar y provi- siones.

Partidas no monetarias: Son activos y pasivos que no dan dere- cho a recibir ni obligación de entregar, una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Incluyen entre otros, los activos materiales o intangibles, las existencias, así como los ins- trumentos de patrimonio.

2. Valoración inicial.

Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento en las cuentas anuales, en euros, aplicando al importe correspondiente en moneda extranjera el tipo de cambio al contado, existente en la fecha de la operación.

Se podrá utilizar un tipo de cambio medio del periodo (como máximo mensual) para todas las transacciones que tengan lugar durante ese intervalo, en cada una de las clases de moneda extran- jera en que éstas se hayan realizado, salvo que dicho tipo haya sufri- do variaciones significativas durante el intervalo de tiempo consi- derado.

3. Valoración posterior.

En cada fecha de presentación de las cuentas anuales se apli- carán las siguientes reglas para realizar la conversión de los sal- dos denominados en moneda extranjera a euros:

a) Partidas monetarias.

Los elementos patrimoniales de carácter monetario denomi- nados en moneda extranjera se valorarán aplicando el tipo de cam- bio al contado existente en esa fecha.

b) Partidas no monetarias.

b.1) Las partidas no monetarias valoradas al coste se valo- rarán aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en que fueron registradas.

b.2) Arrazoizko balioan balioetsitako diru ez diren partidak arrazoizko balioa zehaztu zen datan zegoen eskurako kanbio-tasa aplikatuz balioetsiko dira.

Aurrez kalkulaturako zenbatekoaren gainean ezarri beharko dira amortizazioak.

Balioaren narriadura balioesteko beharrezko balioak euro-tara aldatzeko, zehaztu ziren uneko kanbio-tasa aplikatuko da.

4. Kanbio-diferentzien trataera.

a) Diruzko partidak.

Eragiketaren erregistroan erabilitakoez bestelako kanbio-tasa erabiltzearen ondorioz, diruzko partiden likidazioan edo urteko kontuak aurkezterakoan sortutako kanbio-diferentzietan agertu diren aldiko emaitzatatzat hartuta aintzatetsiko dira, estaldura-tresnatzat hartu diren partidak salbu. Azken horiei «Kontabilitate-estaldurak» 10. aintzatespen- eta balioespen-araua ezarriko zaie.

Diruzko aktibo finantzario salgarrien kasu zehatzean, atzerri-monetan kostu amortizatuaren kontabilizaturako balitz bezala hartuko da. Ondorioz, aktibo finantzario horren kasuan, kostu amortizatuaren aldaketei loturiko kanbio-diferentziak ekitaldiko emaitzatatzat hartuta aintzatetsiko dira, eta bestelako balio aldaketak, aktibo mota horientzat «Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera hartuko dira.

b) Diru ez diren partidak.

Diru ez den partidaren balioespenak izan dezakeen eragina, urteko kontuetan agertzen denaz bestelako kanbio-tasa erabiltzearen ondorioz sortutakoa, ez da modu indibiduallean hartuko, ondarearen elementu horren balioespeneko edozer aldaketatzat baizik.

14. Balio Erantsiaren Gaineko Zerga (BEZ)

1. Jasandako zergak.

Jasandako BEZ kengarria ez da zergaren bidez kargatutako eragiketen helburu den ondasunen eta zerbitzuen eskuratze-prezioaren parte izango, eta errubrika zehatz batean erregistratuko da.

Jasandako BEZ ez-kengarria zergaren bidez kargatutako eragiketen helburu den ondasunen eta zerbitzuen erosketa-prezioaren parte izango da. Barne kontsumorako (erakundearen ibilgetura bideratuko ekoizpen propioa) eragiketei, zerga ezarri behar zaienei, kengarria ez den BEZa aktibo horien kostuari gehituko zaio.

Kontabilitateko irizpide- eta estimazio-aldaketei eta akatsei buruzko arauan zehaztutakoari kalterik egin gabe, hasierako balioespenek ez dituzte aldatuko jasandako BEZ ez-kengarriaren zenbateko-zuzenketak, bereziki, behin betiko prorratatik eratorritako erregularizazioaren ondorio diren doikuntzak, inbertsio-ondasunen araberrako erregularizazioa barne. Zuzenketa horiek gastutzat edo sarreratzat hartuta ekitaldiko emaitzan aintzatetsiko dira.

Jasandako BEZaren gaineko arauak Ogasun Publikotik zuzenean berreskuratu ezin diren ondasun- edo zerbitzu-erosketan jasandako beste edozer zeharkako zergari ezartzeko modukoak izango dira.

2. Jasanarazitako zergak.

Jasanarazitako BEZa ez da sartuko ez BEZak kargatutako eragiketen sarreretan, ez aktiboa inorenganatzean edo bestela xedatzean lortutako zenbateko garbian —aktibo ez-korrienteei kontuetan baja ematen zaienean—, eta errubrika zehatz batean erregistratuko da.

Jasanarazitako BEZaren gaineko arauak Ogasun Publikotik zuzenean berreskuratu ezin diren aktiboak edo zerbitzuak erostean jasandako beste edozer zeharkako zergari ezartzeko modukoak izango dira.

b.2) Las partidas no monetarias valoradas al valor razonable se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en la que se determinó el del valor razonable.

Las amortizaciones deberán dotarse sobre el importe anteriormente calculado.

La conversión a euros de los valores necesarios para estimar el deterioro de valor, se realizará aplicando el tipo de cambio en el momento de su determinación.

4. Tratamiento de las diferencias de cambio.

a) Partidas monetarias.

Las diferencias de cambio surgidas en la liquidación de las partidas monetarias, o en la fecha de presentación de las cuentas anuales, por causa de tipos de cambio diferentes a los utilizados en el registro de la operación en el periodo, deben reconocerse como resultados del periodo en que han aparecido, con la excepción de aquellas partidas designadas como instrumentos de cobertura, a los que les será de aplicación la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables».

Para el caso particular de un activo financiero monetario clasificado como disponible para la venta se tratará como si se contabilizase a coste amortizado en moneda extranjera. En consecuencia, para dicho activo financiero, las diferencias de cambio asociadas a cambios en el coste amortizado se reconocen como resultados del ejercicio, y los demás cambios de valor, se tratarán tal como se dispone en la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros» para este tipo de activos.

b) Partidas no monetarias.

El efecto en la valoración de una partida no monetaria producido con motivo de la aplicación de un tipo de cambio diferente a aquel por el que figure en las cuentas anuales, no será objeto de un tratamiento individualizado sino que tendrá la misma consideración que cualquier cambio en la valoración de dicho elemento patrimonial.

14. Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

1. Impuestos soportados.

El IVA soportado deducible no formará parte del precio de adquisición de los bienes y servicios objeto de las operaciones gravadas por el impuesto, y será objeto de registro en una rúbrica específica.

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes y servicios objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de operaciones de autoconsumo interno (producción propia con destino al inmovilizado de la entidad) que sean objeto de gravamen, el IVA no deducible se sumará al coste de los respectivos activos.

Sin perjuicio de lo establecido en la norma relativa a cambios en criterios y estimaciones contables y errores, no alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, en particular los ajustes que sean consecuencia de la regularización derivada de la prorrate definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión. Tales rectificaciones se reconocerán como gasto o ingreso, según proceda, en el resultado del ejercicio.

Las reglas sobre el IVA soportado serán aplicables a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de bienes o servicios que no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

2. Impuestos repercutidos.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes, y será objeto de registro en una rúbrica específica.

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios que no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

15. Kontraprestazioa duten sarrerak**1. Azalpena.**

Erakundeak aktiboak edo zerbitzuak jaso edo obligazioak balio-gabetu, eta trukearen beste alderdiari zuzenean antzeko balioa (gehienetan produktu, zerbitzu edo aktibo-erabilera) ematen dion transakzioetatik eratorritakoak dira kontraprestazioa duten sarrerak.

2. Aintzatespena eta balioespena.

Oro har, hurrengo baldintzak betetzen direnean aintzatetsi behar dira kontraprestazioa duten sarrerak:

- a) Beren zenbatekoa fidagarritasunez neur daitekeenean.
- b) Litekeena denean erakundeak transakzioarekin loturiko etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala jasotzea.

Kontraprestazioa duten transakzioetatik sortutako sarrerak jasotako edo jasoko den kontrapartidaren (aipatutako sarreretatik eratorria) arrazoizko balioan balioetsiko dira. Kontrakorik erakutsi ezean, ondasun edo zerbitzu horientzako hitzartutako prezioa izango da, erakundeak eman dezakeen edozer deskontu, hobari edo beherapen kenduta, edo kredituaren nominalari txertatutako kontratuzko interesak kenduta. Kontratuzko interes-tasarik ez duten eta urtebeteko mugaeguna baino handiagoa duten kredituen nominallean txertatutako interesak ere kenduko dira, «Pasibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauko «Kostu amortizatuko pasibo finantzarioak» 4.1 atalean aurreikusitakoaren arabera, hasieran kobratu beharreko diru-fluxuen balio eguneratuan balioesten direnean.

Sarreretan ez dira sartuko erakundeak hirugarrenei jasanarazten dizkien ondasun-salmenten eta zerbitzu-emateen gaineko zergak, hala nola balio erantsiaren gaineko zerga eta zerga bereziak, eta hirugarrenen kontura hartutako kopuruak ez dira sarreraren parte izango.

Ohiko jardueratik eratorritako eragiketengatiko kredituak «Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera balioetsiko dira.

Ondasunak eta zerbitzuak antzeko izaera eta balioa duten beste batzuekin trukatzeko direnean, ez da sarrerarik aintzatetsiko truke hori dela-eta.

3. Salmenten sarrerak.

Ondasun-salmentatik datozen sarrerak, baldintza orokorrez gain, hurrengo guztiak ere betetzen direnean erregistratuko dira:

- a) Ondasunen jabetzatik eratorritako arrisku eta abantaila esanguratsuak transferitu dizkio erakundeak erosleari, jabetzaren titulua legalaren lagapena alde batera utzita.
- b) Erakundeak ez du hartuko saldutako ondasunen gestio arruntetan inongo inplikaziorik, eta ez du haien gaineko inolako kontrol efektiborik izango.
- c) Transakzioarekin loturiko gastuak fidagarritasunez neur daitezke.

4. Zerbitzu-emateen sarrerak.

Zerbitzu-emateetatik datozen sarrerak transakzio baten emaitza fidagarritasunez balioetsi daitekeenean aintzatetsi behar dira. Horretarako, kontuan izango da urteko kontuen datan zerbitzu-ematea zein neurritan egin edo garatu den. Transakzio baten emaitza fidagarritasunez balioetsi daiteke, sarreraren aintzatespenerako baldintza orokorrez gain, hurrengo guztiak ere betetzen direnean:

- a) Urteko kontuak egitean zerbitzu-ematea zer neurritan egin edo garatu den fidagarritasunez neur daitezke.
- b) Zerbitzu-ematean dagoeneko eginda dauden kostuak eta osatu arte egin daitezkeenak fidagarritasunez neur daitezke.

Zerbitzuak egintza kopuru zehaztugabearen bidez ematen direnean epe zehatz batean, epe horretan sarrerak linealki aintzatetsi ahalko dira.

Zerbitzu-emateko transakzio baten emaitza ezin bada fidagarritasunez estimatu, dagozkion sarrerak berreskuragarriak diren gastu aintzatetsien zenbatekoan baino ezin dira aintzatetsi.

15. Ingresos con contraprestación**1. Concepto.**

Los ingresos con contraprestación son aquellos que se derivan de transacciones en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y da directamente un valor aproximadamente igual (mayoritariamente en forma de productos, servicios o uso de activos) a la otra parte del intercambio.

2. Reconocimiento y valoración.

Con carácter general los ingresos con contraprestación deben reconocerse cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Cuando su importe pueda medirse con fiabilidad.
- b) Cuando sea probable que la entidad reciba los rendimientos económicos o potencial de servicio asociados a la transacción.

Los ingresos surgidos de transacciones con contraprestación se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda conceder, así como los intereses contractuales incorporados al nominal de los créditos. También se deducirán los intereses incorporados al nominal de los créditos con vencimiento superior al año, que no tengan un tipo de interés contractual, cuando se valoren inicialmente por el valor actual de los flujos de efectivo a cobrar, de acuerdo con lo previsto en el apartado 4.1, «Valoración inicial», de la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la entidad debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.

Los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

Cuando se intercambien bienes o servicios por otros de naturaleza y valor similar, tal intercambio no dará lugar al reconocimiento de ingresos.

3. Ingresos por ventas.

Los ingresos procedentes de la venta de bienes deben ser registrados cuando se cumplan además de los requisitos generales todos y cada uno de los siguientes:

- a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes, con independencia de la cesión o no del título legal de propiedad.
- b) La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.
- c) Los gastos asociados con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

4. Ingresos por prestación de servicios.

Los ingresos procedentes de una prestación de servicios deben reconocerse cuando el resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad, considerando el grado de avance o realización de la prestación a la fecha de las cuentas anuales. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando además de los requisitos generales para el reconocimiento de ingresos se cumplan todos y cada uno de los siguientes:

- a) El grado de avance o realización de la prestación, en la fecha de las cuentas anuales pueda ser medido con fiabilidad.
- b) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser medidos con fiabilidad.

Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos, en un plazo especificado, los ingresos podrán reconocerse de forma lineal en ese plazo.

Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

16. Kontraprestaziorik ez duten sarrerak**1. Azalpena.**

Erakundeak aktiboak edo zerbitzuak jaso edo obligazioak balio-gabetu, eta trukearen beste alderdiari zuzenean antzeko balioa ematen ez dion transakzioetatik eratorritakoak dira kontraprestaziorik ez duten sarrerak.

2. Aintzatespena eta balioespena.

Kontraprestaziorik ez duten transakzioetatik datozen sarreraren aintzatespena transakzio horretatik eratorritako aktiboaren aintzatespenari loturik dago, sarrera-fluxu beraren arabera pasibo bat aintzatesten denean izan ezik. Pasibo hori sortzen da aktiboa itzultzeko eskatzen duen baldintza bat existitzen delako.

Sarrera aintzatesteko aktiboa aintzatesteko beharrezko irizpideak bete behar dira.

Pasibo bat aintzatsi bada, hori balio-gabetzen denean zergapeko egitatea egin delako edo baldintza asebate delako, pasiboari baja emango zaio eta sarrera aintzatsiko da.

Kontraprestaziorik ez duten transakzioetatik datozen sarrerak aintzatesten diren unean aktibo garbiek duten igoeraren zenbatekoan balioetsiko dira.

3. Zergak.

Zergen kasuan, sarrera eta aktiboa aintzatsiko dira beroiek kuantifikatzeko dagokion likidazio-ekintza gertatzen denean eta aktiboa aintzatesteko irizpideak betetzen direnean.

Dagokion likidazioaren ondorioz sortutako kobrantza-eskubideen zenbatekoan kuantifikatuko dira zergak.

4. Isunak eta diru-zigorak.

Isunak eta diru-zigorak zuzenbide publikoko sarrerak dira, kontraprestaziorik gabe eta nahitaez kendutakoak, ordenamendu juridikoko arauak urratzeagatik.

Sarrerak aintzatsiko dira, nola biltzen direnean, hala zergapetzeko boterea duen erakundean kobratzeko eskubidea sortzen denean.

Dirua jaso behar duen erakundeak kobratzeko eskubide hori burutzeko titulu legal betearazlea duenean sortuko da kobratzeko eskubidea.

Isunen eta diru-zigorren kasuan, titulu betearazle hori ondo-ko kasuetan existituko da:

1. Horiek arautzen dituen legediak zehazten duenean zergapetze-egintzaren gauzatzea jaulkitzen den unean.

2. Horiek arautzen dituen legediak zehazten duenean zergapetze-egintzaren gauzatzea jaulki ondoren:

a) Arau-hausleak zergapetzeko egintza erreklamatu ahal izateko legalki jarritako epea kasu bakoitzean igaro delako, erreklamaziorik egin gabe.

b) Egintzaren aurretik arau-hausleak jar dezakeen azken errekurso posiblean zergapetzeko ekintza baieztatzen duen erabakiaren ondorioz.

5. Transferentziak eta diru-laguntzak.

«Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotako balioespen-irizpideak aplikatuko dira sarre-ra mota hauentzat.

6. Ondasunen eta eskubideen erabilerarako doako lagapenak.

«Ondasunen eta eskubideen erabileraren esleipenak eta beste doako lagapen batzuk» 19. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera tratatuko dira.

17. Hornidurak, aktiboak eta pasibo kontingenteak**1. Hornidurak.**

Aintzatespen- eta balioespen-arau hau ezarriko da, oro har, Plan honetako beste aintzatespen- eta balioespen-arauen batean antzeko irizpideren bat ezartzen denean izan ezik. Ez dira apli-

16. Ingresos sin contraprestación**1. Concepto.**

Los ingresos sin contraprestación son aquellos que se derivan de transacciones en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y no da directamente un valor aproximadamente igual a la otra parte del intercambio.

2. Reconocimiento y valoración.

El reconocimiento de ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación va asociado al reconocimiento del activo derivado de dicha transacción, excepto en la medida que sea reconocido un pasivo también respecto al mismo flujo de entrada. El surgimiento de dicho pasivo viene motivado por la existencia de una condición que implique la devolución del activo.

Para proceder al reconocimiento del ingreso deben cumplirse los criterios de reconocimiento del activo.

Si se ha reconocido un pasivo, cuando se cancele el mismo porque se realice el hecho imponible o se satisfaga la condición se dará de baja el pasivo y se reconocerá el ingreso.

Los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación se valorarán por el importe del incremento de los activos netos en la fecha de reconocimiento.

3. Impuestos.

En el caso de los impuestos, se reconocerá el ingreso y el activo cuando tenga lugar el acto de liquidación correspondiente que los cuantifique y se satisfagan los criterios de reconocimiento del activo.

Los impuestos se cuantificarán por el importe de los derechos de cobro surgidos como consecuencia del acto de liquidación correspondiente.

4. Multas y sanciones pecuniarias.

Las multas y sanciones pecuniarias son ingresos de Derecho público detraídos sin contraprestación y de forma coactiva como consecuencia de la comisión de infracciones al ordenamiento jurídico.

El reconocimiento de los ingresos se efectuará cuando se recauden las mismas o cuando en el ente que tenga atribuida la potestad para su imposición surja el derecho a cobrarlas.

El nacimiento del derecho de cobro se producirá cuando el ente impositor cuente con un título legal ejecutivo con que hacer efectivo dicho derecho de cobro.

La existencia de tal título ejecutivo, en el caso de multas y sanciones pecuniarias se produce, en cualquiera de los casos siguientes:

1. Cuando la legislación reguladora de las mismas establezca la ejecutividad del acto de imposición en el momento de su emisión.

2. Cuando la legislación reguladora de las mismas establezca la ejecutividad del acto de imposición en un momento posterior al de su emisión:

a) Por el transcurso del plazo legalmente establecido, en cada caso, para que el infractor reclame el acto de imposición de la sanción, sin que se haya producido tal reclamación.

b) Por resolución confirmatoria del acto de imposición en el último recurso posible a interponer por el sujeto infractor con anterioridad a la ejecutividad del acto.

5. Transferencias y subvenciones.

Los criterios de reconocimiento de este tipo de ingresos se recogen en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones».

6. Cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos.

El tratamiento de estas operaciones queda establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 19, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos».

17. Provisiones, activos y pasivos contingentes**1. Provisiones.**

Esta norma de reconocimiento y valoración se aplicará con carácter general, excepto si en otra norma de reconocimiento y valoración contenida en este Plan se establece un criterio singular. Tam-

katuko, ezta ere, horniduren erregistrarako, baldin eta kalkulu aktualak beharrezkoak badira zehazteko, eta gizarte onura deitutakoei eragiten badiete.

1.1. Azalpena.

Hornidura pasibo bat da, zenbateko eta mugaegun argiak ez dituen.

Erakundearentzako diruzko, legezko, kontratuzko edo inplizituzko obligazioak eragiten dituzten gertakarietan du jatorria pasiboak. Hala, erakundeari ez zaio dagokion zenbatekoa ordaindu beste aukerarik geratzen.

Obligazio inplizitua erakundearen beraren ekintzetatik eratorria da eta bertan:

a) Iraganen ezarritako jokaera-ereduaren, jabetza publikoak ez diren gobernu-politiken edo modu nahiko zehatzean egindako aitortpenaren ondorioz, erakundeak hirugarrenen aurrean adierazi du erantzukizun mota jakin batzuk onartuko dituela; eta

b) ondorioz, erakundeak baliozko itxaropena sortu du hirugarrenen aurrean; alegia, konpromisoak eta erantzukizunak bete behar dituenekiko.

1.2. Aintzatespena.

Hurrengo baldintza guztiak betetzen direnean aintzatetsiko da hornidura bat:

a) Erakundeak obligazio bat du (legala, kontratuzkoa edo inplizitua) iraganen gertatu zen jazoeraren baten ondorioz;

b) Obligazio hori ezeztatzeko litekeena da etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala dituzten hainbat baliabide gabe gertatzea erakundea; eta

c) Obligazioaren zenbatekoaren balioespen fidagarria egin daiteke.

Adierazi berri denaren aurrean ondokoa izan behar da kontuan:

— Erakundearen etorkizuneko ekintzetatik independentea den iraganeko gertaeren ondorioz sortutako obligazioak soilik hartuko dira horniduratzat.

— Ezin da gastuetarako hornidurarik aintzatetsi baldin eta gastuok gauzatu behar badira etorkizunean funtzionatu ahal izateko.

— Berehala obligazio bat eragin ez duen gertakariak etorkizunean eragin dezake, aldaketa legalen edo erakundearen jokabideen ondorioz. Hala, aldaketa legalizat hartuko dira araudia onartu dutenak, baina oraindik indarrean sartu ez direnak.

— Baliabideak irtetea litekeena izango da gertatzeko aukera handiagoa dagoenean ez gertatzeko baino; hau da, etorkizunean gertaera bat jazotzeko aukera handiagoa dagoenean ez jazotzeko baino.

1.3. Hasierako balioespena.

Horniduratzat aintzatetsitako zenbatekoak oraingo obligazioa ezeztatzeko edo hirugarren bati transferitzeko ordainketa-estimaziorik onena izan behar du.

Zenbatzeko ondoko gaiak izan behar dira kontuan:

a) Amaiera posible bakoitzaren balioespenen oinarria ondoko hauen arabera zehaztuko da:

- Erakundearen gerentziaren iritzia,
- Antzeko eragiketetan izan den esperientzia, eta
- Adituen txostenak.

b) Horniduren zenbatekoak ordainketen, obligazioa balio gabetzeko beharrezkoak izango direnen, balioa izan behar du. Urtebete edo gutxiagoko epemuga duten hornidurak direnean eta eragin finantzarioa esanguratsua ez denean, ez da deskonturik egin behar.

c) Hirugarrenek egin beharreko ordainketak: Erakundeak ziurtatua duenean hornidura kitatzeko behar duen kantitate osoa edo zati bat hirugarren batek ordainduko diola, ordainketa hori aktibo

poco se aplicará para el registro de provisiones en las que sean necesarios cálculos actuariales para su determinación y las que afectan a los denominados beneficios sociales.

1.1. Concepto.

Una provisión es un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Dará origen al pasivo todo suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal, contractual o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.

Una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

a) Debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas gubernamentales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y

b) Como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

1.2. Reconocimiento.

Debe reconocerse una provisión cuando se den la totalidad de las siguientes condiciones:

a) La entidad tiene una obligación presente (ya sea legal, contractual o implícita) como resultado de un suceso pasado;

b) Es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen rendimientos económicos o potencial de servicio para cancelar tal obligación; y

c) Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

A los efectos anteriores debe tenerse en cuenta lo siguiente:

— Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad.

— No se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro.

— Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la entidad. A estos efectos, también se consideran cambios legales aquellos en los que la normativa haya sido objeto de aprobación pero aún no haya entrado en vigor.

— La salida de recursos se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un suceso ocurra sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro.

1.3. Valoración inicial.

El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero.

Para su cuantificación se deberán tener en cuenta las siguientes cuestiones:

a) La base de las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles se determinarán conforme a:

- El juicio de la gerencia de la entidad,
- La experiencia que se tenga en operaciones similares, y
- Los informes de expertos.

b) El importe de la provisión debe ser igual a los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año y el efecto financiero no sea significativo no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.

c) Reembolso por parte de terceros: En el caso de que la entidad tenga asegurado que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un

independentetzat hartuta aintzatetsiko da, eta bere zenbatekoak ez du horniduran erregistratutakoa gaindituko. Era berean, hornidurarekin erlazionatutako gastua ordainketatzat hartutako sarreratik bereizitako partidatzat hartuko da. Kasu horretan, memoriako informazioan sartuko da, erlazionatuta dauden eta eragiketa bat hobeto ulertzeko balio duten partiden kasuan.

1.4. Geroko balioespena.

Hornidurak gutxienez ekitaldi bakoitzaren amaiera berrikusi-ko dira, eta beharrezkoa bada, doitu egingo dira une horretako balio-espenik onena isla dezaten. Etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala txertatuta daramatzaten baliabideen irteera gertatzea litekeena ez bada, dagokion obligazioa ezeztatzeko, hornidura lehen-goratu egingo da eta bere kontrapartida ekitaldiko sarreraren kontu bat izango da.

1.5. Horniduren aplikazioa.

Hornidura bakoitza, hasieran aintzatetsi bezala, ordainketei aurre egitera bideratuko da bakar-bakarrik.

2. Aktibo kontingenteak.

2.1. Azalpena.

Iraganeko gertakarien ondorioz sortutako aktibo posiblea da aktibo kontingentea. Erakundearen kontrolpean erabat ez dauden etorkizuneko gertaera zalantzako baten edo gehiagoren jazoerak, edo ez jazoerak, soilik baieztatzeko aktibo kontingente horren existentzia.

2.2. Eman beharreko informazioa.

Aktibo kontingenteak ez dira balantzean aintzatetsiko, baina, horien berri emango da memorian baldin eta erakundean etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala sartzea litekeena bada.

Aktibo kontingenteen ebaluazio jarraitua egingo da.

3. Pasibo kontingenteak.

3.1. Azalpena.

Pasibo kontingentea zera da:

a) Iraganeko gertakarien ondorioz sortutako obligazio posiblea. Erakundearen kontrolpean erabat ez dauden etorkizuneko gertaera zalantzako baten edo gehiagoren jazoerak, edo ez jazoerak, soilik baieztatzeko pasibo kontingentearen existentzia; edota

b) Oraingo obligazioa, iraganeko gertaeren ondorioz sortutakoa, kontabilitatean aintzatetsi ez dena ondoko arrazoiengatik:

- Aukera gutxi daude erakundeak kitatu behar izateko eta etekin ekonomikoak edo zerbitzu-emateak dituzten baliabideak utzi behar izateko; edo
- Obligazioaren zenbatekoa ezin da nahikoa fidagarritasunekin balioetsi.

3.2. Eman beharreko informazioa.

Erakundeak ez du pasibo kontingenterik aintzatetsi behar balantzean. Hala ere, memorian emango da informazioa, etekin ekonomikoak edo zerbitzu-potentziala dituzten baliabideek irteeraren bat izateko aukera gutxi dutela ikusten denean izan ezik.

Pasibo kontingenteen ebaluazio jarraitua egingo da.

18. Transferentziak eta diru-laguntzak

1. Azalpena.

Plan honen ondorioetarako soilik:

Transferentzien helburua da administrazio publikoko hainbat agenteren artean dirua edo espezieak banatzea, eta agente horiek beste erakunde publiko, pribatu edo partikular batzuei ematea, eta alde-erantziz. Jasotako diru edo espezieengatik onuradunek ez daukate kontrapartidarik eman beharrik, eta diru edo espezie horiek zehaztu gabeko eragiketarak edo jarduerak finantzatzera bideratuko dituzte.

Diru-laguntzen helburua da administrazio publikoko hainbat agenteren artean dirua edo espezieak banatzea, eta agente horiek beste erakunde publiko, pribatu edo partikular batzuei ematea, eta alde-

tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento como un activo independiente, cuyo importe no debe exceder al registrado en la provisión. Asimismo, el gasto relacionado con la provisión debe ser objeto de presentación como una partida independiente del ingreso reconocido como reembolso. En su caso será objeto de información en memoria respecto a aquellas partidas que estén relacionadas y que sirva para comprender mejor una operación.

1.4. Valoración posterior.

Las provisiones deben ser objeto de revisión al menos a fin de cada ejercicio y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos que incorporen rendimientos económicos o potencial de servicio, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a revertir la provisión, cuya contrapartida será una cuenta de ingresos del ejercicio.

1.5. Aplicación de las provisiones.

Cada provisión deberá ser destinada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.

2. Activos contingentes.

2.1. Concepto.

Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más acontecimientos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2.2. Información a facilitar.

Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en el balance, si bien, se informará de los mismos en la memoria en el caso de que sea probable la entrada de rendimientos económicos o potencial de servicio a la entidad.

Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación continuada.

3. Pasivos contingentes.

3.1. Concepto.

Un pasivo contingente es:

a) Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más acontecimientos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o bien

b) Una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:

- No es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen rendimientos económicos o prestación de servicios; o bien
- El importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.

3.2. Información a facilitar.

La entidad no debe proceder al reconocimiento de ningún pasivo contingente en el balance. No obstante se informará en memoria, salvo en el caso de que la posibilidad de tener una salida de recursos que incorporen rendimientos económicos o prestación de servicios, se considere remota.

Los pasivos contingentes han de ser objeto de evaluación continuada.

18. Transferencias y Subvenciones

1. Concepto.

A los únicos efectos de este Plan:

Las transferencias tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

Las subvenciones tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estos a otras entidades públicas o privadas y a particu-

rantziz. Jasotako diru edo espezieengatik onuradunek ez daukate kontrapartidarik eman beharrik eta diru edo espezie horiek zehaztutako helburuak, jarduerak edo proiektuak finantzatzera bideratuko dituzte. Onuradunak ezarritako baldintzak eta betekizunak bete behar ditu, eta kontrako kasuan, jasotako dirua edo espezieak itzuli beharko ditu.

Transferentzien eta diru-laguntzen onuradunaren ondare garbia hazi egiten da eta, aldi berean, emailearen ondare garbia jaitzi egiten da.

2. Aintzatespena.

a) Egindako transferentziak eta emandako diru-laguntzak.

Egindako transferentziak eta emandako diru-laguntzak gastutat hartuta kontabilizatuko dira, aurrekontu-obligazioaren aintzatespenerako ezarritako baldintzak bete direla ziurtatzen den unean.

Beste erakunde batzuen zorrak hartu diren kasuan, zorra onaritzen duen erakundeak emandako diru-laguntza aintzatesi beharko du araua edo onarpen-akordioa indarrean sartzen den unean, eta eragiketa horren ondorioz sortutako pasiboa kontrapartidatzat hartuta erregistratuko du.

Aktiboak entregatzen direnean, erakundeak transferentzia edo diru-laguntza aintzatesiko du onuradunari entregatzen zaion unean.

b) Jasotako transferentziak eta diru-laguntzak.

Erakunde onuradunak jasotako transferentziak eta diru-laguntzak sarrera gisa aintzatesiko ditu, baldin eta erakunde horri diru-laguntza emateko edo transferentzia egiteko banakako akordiorik badago, beroiei loturiko baldintzak bete badira, eta beroien gainean arrazoizko dudarik ez bada.

Jasotako diru-laguntzak, aurreko paragrafoan zehaztutako betekizunak betetzen ez dituztenak, diru-laguntza itzulgarriak izango dira, eta pasibo moduan aintzatesiko dira.

Kontabilitate-erregistroaren ondorioetarako, diru-laguntza baliatzeari lotutako baldintzak bete direla ulertuko da hurrengo kasuetan:

- Diru-laguntza baliatzeari lotutako baldintzak betetzea ekitaldi batera baino gehiagoa hedatzen denean, aktiboa eskuratzera baino edo gastua egindakoan ulertuko da bete dela, baldin eta ekitaldi horietako urteko kontuak egiterako garaian betetzen ari bada, eta ondorengo ekitaldiei eragingo dieten baldintzen betetzeari buruzko arrazoizko zalantzarik ez badago.
- Aktiboak eraikitzeke diru-laguntzen kasuan, diru-laguntzak baliatzeari lotutako baldintzek amaitzea eta funtzionatzeko moduan jartzea eskatzen dutenean, eta ekitaldi batean baino gehiagotan gauzatzen bada, baldintzak betetzen direla ulertuko da baldin eta urteko kontuak egiterako garaian beteko direlako arrazoizko zalantzarik ez badago. Kasu horretan, diru-laguntza ez da itzulgarria izango, egindako obrarekiko proportzioan.

Tratamendu hori bera aplikatuko zaie urte hainbat urtetan gauzatuko diren gastu korrienteetarako diru-laguntzei, diruz lagundutako jarduerak amaitzea eskatzen denean.

Erakunde baten zorra beste erakunde batzuek hartzen dutenean, erakunde horrek jasotako diru-laguntza aintzatesi beharko du araua edo onarpen-akordioa indarrean sartzen den unean, bai eta horrekin batera jasotako pasiboaren baliogabetzea erregistratu ere.

Aktiboen transferentziak eta diru-laguntzak sarrera moduan aintzatesiko dira aktiboa jasotzen den unean, edo pasibo moduan, berriz, diru-laguntza itzulgarriak baldin bada.

Jasotako transferentziak eta diru-laguntzak emaitzei egotzi beharko zaizkie, honako irizpide hauek kontuan izanez (diruzkoak direnei nahiz diru ez direnei edota espezietan ematen direnei aplikatuko zaizkie):

b.1) Edozein modutara ere, jasotako diru-laguntzak, oro har, partida zehatz batean ondare garbiari zuzenean egotzitako sarre-ratzat hartuta kontabilizatuko dira. Oinarri sistematiko eta arrazionalaren gainean ekitaldiko emaitzari egotzi beharko zaizkio, diru-laguntza horretatik eratorritako gastuekin korrelazioan jarritz, eta horretarako lagapenean zehaztutako helburua izango da kontuan:

lares, y viceversa, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación por parte del beneficiario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro.

Las transferencias y subvenciones suponen un aumento del patrimonio neto del beneficiario de las mismas y, simultáneamente, una correlativa disminución del patrimonio neto del concedente.

2. Reconocimiento.

a) Transferencias y subvenciones concedidas.

Las transferencias y subvenciones concedidas se contabilizarán como gastos en el momento en que se tenga constancia de que se han cumplido las condiciones establecidas para el reconocimiento de la obligación presupuestaria.

En el caso de deudas asumidas de otros entes, la entidad que asume la deuda deberá reconocer la subvención concedida en el momento en que entre en vigor la norma o el acuerdo de asunción, registrando como contrapartida el pasivo surgido como consecuencia de esta operación.

En el caso de entrega de activos la entidad deberá reconocer la transferencia o subvención concedida en el momento de la entrega al beneficiario.

b) Transferencias y subvenciones recibidas.

Las transferencias y subvenciones recibidas se reconocerán como ingresos por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la transferencia o subvención a favor de dicho ente y se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción.

Las subvenciones recibidas que no cumplan los requisitos establecidos en el párrafo anterior se considerarán subvenciones reintegrables y se reconocerán como pasivo.

A los exclusivos efectos de su registro contable, se entenderán cumplidas las condiciones asociadas al disfrute de la subvención en los siguientes casos:

- Cuando el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute se extienda a varios ejercicios, se presumirá el cumplimiento, una vez adquirido el activo o realizado el gasto, si en el momento de la elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a los que afecte, se está cumpliendo y no existen dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones que afecten a los ejercicios posteriores.
- En el caso de subvenciones para la construcción de activos, cuando las condiciones asociadas al disfrute exijan su finalización y puesta en condiciones de funcionamiento y su ejecución se realice en varios ejercicios, se entenderán cumplidas las condiciones siempre que en el momento de elaboración de las cuentas anuales no existan dudas razonables de que se vayan a cumplir. En este caso la subvención se considerará no reintegrable en proporción a la obra ejecutada.

Este mismo tratamiento se aplicará a las subvenciones para gastos corrientes de ejecución plurianual cuando se exija la finalización de las actividades subvencionadas.

En el caso de deudas asumidas por otros entes, la entidad cuya deuda ha sido asumida deberá reconocer la subvención recibida en el momento en que entre en vigor la norma o el acuerdo de asunción, registrando simultáneamente la cancelación del pasivo asumido.

En el caso de transferencias y subvenciones de activos se reconocerán como ingreso en el momento de la recepción del activo, o como pasivo si se tratara de una subvención reintegrable.

Las transferencias y subvenciones recibidas deberán imputarse a resultados de acuerdo con los criterios que se detallan a continuación, que serán aplicables tanto a las de carácter monetario como a las de carácter no monetario o en especie:

b.1) En todo caso, las subvenciones recibidas se contabilizarán, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto, en una partida específica, debiéndose imputar al resultado del ejercicio sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención de que se trate, para lo que se tendrá en cuenta la finalidad fijada en su concesión:

— Gastuak finantzatzeko diru-laguntzak: Finantzatzen ari diren gastuak sortzen diren ekitaldiko sarrerei egotziko zaizkie.

— Aktiboak eskuratzeko diru-laguntzak: Ekitaldi bakoitzaren emaitzari egotziko zaizkie, ondasunaren bizitza erabilgarriarekin proportzioan, aipatutako elementuen amortizazioa hornitzeko erabilitako metodo bera ezarritik, eta kasua izango balitz, inorenenganatzen denean edo inbentarioan baja ematen denean.

Amortizagarriak ez diren aktiboen kasuan, sarrera gisa egotziko dira inorenenganatzea edo inbentario-baja gertatzen den ekitaldian.

Onuradunak diru-laguntzak erabiltzeari loturiko baldintzak onuradun horrek funtsen aplikazio zehatzak egin behar dituela adierazten duenean, sarreretat hartuta erregistratu ahalko dira funts horien aplikazioetatik eratorritako gastuak emaitzei egotzi ahal.

— Pasiboak kitatzeko diru-laguntzak: Kitatzen diren ekitaldiko emaitzei egotziko zaizkie, ez baldin badira finantzaketa espezifiko bat egiteko emandakoak; izan ere, kasu horretan elementu finantzatuaren arabera egotziko dira.

b.2) Transferentziak: Aintzatesten diren ekitaldiko emaitzari egotziko zaizkie.

3. Balioespena.

Diruzko izaera duten transferentziak eta diru-laguntzak emandako zenbatekoan balioetsiko ditu, bai erakunde emaileak, baita onuradunak ere.

Diruzko izaera ez duten transferentziak eta diru-laguntzak edo espeziatzen ematen direnak emandako elementuen kontabilitate-balioan balioetsiko dira erakunde emailearen kasuan, eta aintzatespenaren uneko arrazoizko balioan, berriz, onuradunaren kasuan, non eta ez den dagoen transferentzia edo diru-laguntza hezurramitzen den ondare-elementuaren beste balioespen bat, beste aintzatespen- eta balioespen-arau baten arabera.

Zorrak onartu direlako jasotako diru-laguntzak zorraren kontabilitate-balioan balioetsiko dira, zor hori onartzen den unean.

Zorrak onartu direlako emandako diru-laguntzak zorraren arrazoizko balioan balioetsiko dira, zor hori onartzen den unean.

4. Erakunde publiko jabeek emandako transferentziak eta diru-laguntzak

Erakunde-jabeak edo jabeek menpeko erakunde publiko baten alde ematen dituzten transferentzia eta diru-laguntzak aintzatespen- eta balioespen-arau honen aurreko ataletako irizpideen arabera kontabilizatzeko dira.

Aurreko paragrafoan aurreikusitakoaz aparte, hasierako ondare-ekarpen zuzena nahiz menpeko erakundeak onartu dituen kompetentzia berrien ondorioz gertatzen diren ondorengo hedapenak, inbertsioetat hartuta, erakunde jabeak edo jabeek erregistratu behar dituzte menpeko erakunde publiko onuradunen ondarean, «Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauekin bat etorritik, eta menpeko erakundeek ondare garbitzat hartuta balioetsiko dituzte, aintzatespen- eta balioespen-arau honen aurreko atalean adierazitako irizpideen arabera.

19. Ondasunen eta eskubideen erabilerarako doako esleipenak eta beste lagapen batzuk

1. Azalpena.

Epigrafe honetan sartzen dira erakunde publiko batetik bestera helburu zehatz baterako erabiltzeko doan transferitzen diren aktiboen eragiketak. Hala, ondasunak eta eskubideak ez badira aurreikusitako helburua betetzeko erabiliko, erakunde emaileari itzuliko zaizkie, dela ezarri beharreko araudian jasotakoaren ondorioz, dela erakunde horien arteko akordio lotesle baten bidez.

— Subvenciones para financiar gastos: Se imputarán al resultado del mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

— Subvenciones para adquisición de activos: Se imputarán al resultado de cada ejercicio en proporción a la vida útil del bien, aplicando el mismo método que para la dotación a la amortización de los citados elementos, o, en su caso, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario.

En el caso de activos no amortizables, se imputarán como ingresos en el ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

En el supuesto de que la condición asociada a la utilización de la subvención por el ente beneficiario suponga que este deba realizar determinadas aplicaciones de fondos, se podrá registrar como ingresos a medida que se vayan imputando a resultados los gastos derivados de esas aplicaciones de fondos.

— Subvenciones para cancelación de pasivos: Se imputarán al resultado del ejercicio en el que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso se imputarán en función del elemento financiado.

b.2) Transferencias: Se imputarán al resultado del ejercicio en el que se reconozcan.

3. Valoración.

Las transferencias y subvenciones de carácter monetario se valorarán por el importe concedido, tanto por el ente concedente como por el beneficiario.

Las transferencias y subvenciones de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor contable de los elementos entregados, en el caso del ente concedente, y por su valor razonable en el momento del reconocimiento, en el caso del ente beneficiario, salvo que, de acuerdo con otra norma de reconocimiento y valoración, se deduzca otra valoración del elemento patrimonial en el que se materialice la transferencia o subvención.

Las subvenciones recibidas por asunción de deudas se valorarán por el valor contable de la deuda en el momento en el que ésta es asumida.

Las subvenciones concedidas por asunción de deudas se valorarán por el valor razonable de la deuda en el momento de la asunción.

4. Transferencias y subvenciones otorgadas por las entidades públicas propietarias.

Las transferencias y subvenciones otorgadas por la entidad o entidades propietarias a favor de una entidad pública dependiente se contabilizarán de acuerdo con los criterios contenidos en los apartados anteriores de esta norma de reconocimiento y valoración.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, la aportación patrimonial inicial directa, así como las posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias por la entidad dependiente deberán registrarse por la entidad o entidades propietarias como inversiones en el patrimonio de las entidades públicas dependientes a las que se efectúa la aportación, valorándose de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros» y por la entidad dependiente como patrimonio neto, valorándose, en este caso, de acuerdo con los criterios indicados en el apartado anterior de esta norma de reconocimiento y valoración.

19. Adscripciones, y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos

1. Concepto.

Se incluyen en este epígrafe aquellas operaciones por las que se transfieren gratuitamente activos de una entidad pública a otra para su utilización por esta última en un destino o fin determinado, de forma que si los bienes o derechos no se utilizaran para la finalidad prevista deberían ser objeto de reversión o devolución a la entidad aportante de los mismos, ya sea como consecuencia de lo establecido en la normativa aplicable o mediante un acuerdo vinculante entre dichas entidades.

Esleipenaren barruan sartzen dira erakunde publiko batek bere menpeko erakunde publikoei egindakoak nahiz erakunde publiko baten menpekoak diren erakunde publikoen artean egindakoak. Ondasunen eta eskubideen erabileraren gaineko doako lagapenen kasuan, mendekotasun-erlaziorik ez duten bi erakunderen artean eta erakunde publiko beraren menpeko ez direnen artean egindakoak sartzen dira.

2. Aintzatespena eta balioespena.

Eragiketa horiek ondasunen edo eskubideen erakunde onuradunaren nahiz erakunde emailean erregistratu eta balioetsiko dira, «Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauan ezarritakoaren arabera. Aurreikusitako helburua lortzeko ondasunen edo eskubideen erabileraren gainean dudak badaude, erakunde onuradunarentzat pasibotzat eta emailearentzat aktibotzat hartuko da eragiketa hori. Ondasun edo eskubide hori aurreikusitako helbururako erabiliko dela usteko da, kontabilitate-informazioa osatu beharreko unean hori bada bere erabilera.

Ondasunaren esleipena edo lagapena bere bizitza ekonomikoak iraungo duena baino epe laburragokoa bada, utzitako ondasunaren erabilera-eskubidearen arrazoizko balioa duen ibilgetu ukiezina erregistratuko du erakunde onuradunak. Doako esleipena edo lagapena epe mugagabe baterako edo ondasunaren bizitza ekonomikoaren antzeko epe baterako bada, erakunde onuradunak bere aktiboan erregistratuko du jasotako elementua lagapenaren unean zuen izaeraren arabera eta arrazoizko balioan.

Azkenik, erakunde publiko batek menpeko erakundeei ondasunak esleitzen dizkienan, eta «Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauaren 4. atalean jasotakoa aplikatzeko ondorioetarako, menpeko erakundeak ondare garbiaren hazkundera erregistratuko du, eta emaileak, berriz, inbertsio finantzarioa.

20. Baterako jarduerak

1. Azalpena.

Baterako jarduera akordioa bat da, eta horren bitartez, bi erakunde partaidek edo gehiagok batera kudeatzen den jarduera ekonomikoa hasten dute. Etekin ekonomikoak edo zerbitzu potentziala lortzeko helburuarekin jarduera horren politika finantzarioa eta operatiboa zuzentzeko ahalmena partekatzea adierazten du horrek. Hala, erabaki estrategikoek, izaera finantzarioa nahiz operatiboa dutenek, partaide guztien adostasuna behar dute.

2. Baterako jardueren mailak.

Ondoko baterako jarduera hauek bereizten dira, arau honen ondorioetarako:

a) Pertsona juridiko independentea eratzerik behar ez duten baterako jarduerak: Batera kontrolatutako jarduerak dira. Partaideak titularrak diren aktiboen eta beste baliabide batzuen erabilera barne hartzen dute, edo soilik partaideek kontrol partekatua izatea (eta sarritan baita jabetza partekatua ere) baterako jardueraren helburuak betetzeko emandako edo eskuratutako aktibo baten edo gehiagoren gainean.

b) Pertsona juridiko independentea eratzeko beharra duten baterako jarduerak:

Batera kontrolatutako erakundeak dira. Talde anitzeko erakunde —«Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauan aipatzen da— ere deitzen zaie.

3. Erakunde berri bat eraikitzerik behar ez duten baterako jarduerak.

a) Euren izaeraren arabera sailkatuta, erakunde bakoitzak ondokoa aintzatetsiko du bere urteko kontuetan:

- Partaidetza-ehunekoaren arabera, beste partaideekin batera kontrolatzen dituen aktiboetatik eta baterako pasiboetatik proportzioan tokatzen zaion zatia, bai eta batera aurrera eramandako jarduerari loturiko aktiboak —modu indibiduallean kontrolatzen direnak— eta baterako jardueraren ondorioz indibidualki irabazitako pasiboak ere, eta

Dentro de las adscripciones se incluyen tanto las realizadas desde una entidad pública a sus organismos públicos dependientes como entre organismos públicos dependientes de una misma entidad pública. En cuanto a las cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos se incluyen las efectuadas entre dos entidades entre las que no exista relación de dependencia y no sean dependientes de una misma entidad pública.

2. Reconocimiento y valoración.

Estas operaciones se registrarán y valorarán, tanto en la entidad beneficiaria o cesionaria de los bienes o derechos como en la entidad aportante o cedente, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones». En el caso de que existan dudas sobre la utilización del bien o derecho para la finalidad prevista, la operación tendrá la consideración de pasivo y activo para la entidad beneficiaria y aportante respectivamente. Se presumirá la utilización futura del bien o derecho para la finalidad prevista siempre que sea ese su uso en el momento de elaborar la información contable.

Si la adscripción o cesión gratuita del bien es por un periodo inferior a la vida económica del mismo, la entidad beneficiaria del mismo registrará un inmovilizado intangible por el valor razonable del derecho de uso del bien cedido. Si la adscripción o cesión gratuita es por un periodo indefinido o similar a la vida económica del bien recibido, la entidad beneficiaria registrará en su activo el elemento recibido en función de su naturaleza y por el valor razonable del mismo en la fecha de la adscripción o cesión.

Por último, por lo que se refiere a las adscripciones de bienes, cuando éstas se produzcan desde una entidad pública a sus entidades dependientes y, a los efectos de la aplicación a las mismas de lo establecido en el apartado 4 de la norma valoración número 18, «Transferencias y subvenciones», la entidad dependiente registrará un incremento del patrimonio neto y la aportante una inversión financiera.

20. Actividades conjuntas

1. Concepto.

Una actividad conjunta es un acuerdo en virtud del cual dos o más entidades denominadas partícipes emprenden una actividad económica que se somete a gestión conjunta, lo que supone compartir la potestad de dirigir las políticas financiera y operativa de dicha actividad con el fin de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto de carácter financiero como operativo requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

2. Categorías de actividades conjuntas.

A efectos de esta norma se distinguen los siguientes tipos de actividades conjuntas:

a) Actividades conjuntas que no requieren la constitución de una persona jurídica independiente: Se trata de actividades controladas conjuntamente, que implican el uso de activos y otros recursos de los que son titulares los partícipes o bien únicamente el control conjunto por los partícipes (y a menudo también la propiedad conjunta) sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los objetivos de la actividad conjunta.

b) Actividades conjuntas que requieren la constitución de una persona jurídica independiente.

Son las entidades controladas de forma conjunta, también denominadas entidades multigrupo, a que se refiere la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

3. Actividades conjuntas que no requieren la constitución de una nueva entidad.

a) Cada partícipe reconocerá en sus cuentas anuales, clasificados de acuerdo con su naturaleza:

- La parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos que controle conjuntamente con los demás partícipes y de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente, así como los activos afectos a la actividad conjunta que controle de forma individual y los pasivos en que incurra individualmente como consecuencia de la actividad conjunta, y

- Baterako jardueratik sortutako sarreretatik eta egindako gastuetatik proportzioan tokatzen zaion zatia nahiz baterako jardueran parte hartzearen ondorioz indibidualki egindako gastuak.

Aktiiboak, pasiboak, sarrerak eta gastuak aintzatesteko eta balioesteko, dagokien aintzatespen- eta balioespen-arauan aurreikusitako irizpideak ezarriko dira.

- b) Partaide baten eta baterako jardueren arteko transakzioak

Partaideak baterako jarduerari aktiboak eman edo saltzen dizkionean, transakzioetatik eratorritako emaitza ekonomikoen edo zer zatiren aintzatespenak bere funts ekonomikoa islatuko du.

Baterako jarduerak lagatako aktiboak mantentzen dituen artean eta partaideak jabetzari atxikitako arriskuak eta abantailak transferitu dituen artean, partaide honek gainerako partaideen inbertsioei egozteko modukoak diren emaitza ekonomikoak soilik aintzatsitsiko ditu.

Transferitutako ondasunen balioaren narriadura edo aktibo korrienteen balio bihurtzari garbiaren beherapena agerikoa denean, partaideak edozer emaitza negatiboren zenbateko osoa aintzatsitsiko du.

Partaide batek baterako jardueratik eratorritako aktiboak erosten dituenean, ez du zati proportzionala transakzioari dagokion baterako jardueraren emaitza positiboan edo negatiboan aintzatsitsi behar aktiboak hirugarren independente bati berriz saldu arte, non eta emaitza negatiboek ez duten adierazten aktibo korrienteen balio bihurtzariaren murrizketa edo transferitutako ondasunen balioaren narriadura; horiek berehala aintzatsitsiko dira.

- 4. Batera kontrolatutako erakundeak.

Partaideak batera kontrolatutako erakunde bateko dagokion partaidetza erregistratuko du, «Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauan taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen gainean jasotakoaren arabera.

21. Kontabilitate-irizpideen eta -estimazioen aldaketak eta erroreak

- 1. Kontabilitate-irizpideen aldaketak.

Kontabilitate-irizpideak alda daitezke, dela borondatezko erabaki (behar den bezala justifikatuta, eta informazio hobea lortzea ekarriko duena) baten ondorioz, dela arau batek behartzen duelako.

- a) Kontabilitate-irizpidea borondatez aldatzea.

Uniformetasun-irizpidea dela-eta, kontabilitate-irizpideak ezin dira ekitaldi batetik bestera aldatu, memorian azaldu eta justifikatuko diren kasu berezietan izan ezik, eta beti Kontabilitate Publikoko Plan Orokor honetan onartutako irizpideen barruan. Balizko kasu hauetan, informazioa dagoen ekitaldirik antzinakoenetik hasita, aldaketa atzeraeraginezkoa izango da. Irizpide-aldaketa baten ondorioz diren ekitaldiaren hasieran kalkulaturako aktiboaren eta pasiboaren aldaketen eragin metatua ondare garbian sartu behar da, irizpide-aldaketen ondorioz gertatutako doikuntzat hartuta. Zuzenketa honek konparaziozko informazioan dagokion doikuntza eragingo du, egingarria ez denean salbu.

Ekitaldiaren hasieran doikuntzen eragin metatua arrazoiz zehaztea posible ez denean, kontabilitate-irizpide prospektiboa ezarriko da.

- b) Araudiak behartuta kontabilitate-irizpidea aldatzea

Transakzio edo gertaera baten trataera erregulatzen duen arau bat onartzearen ondoriozko kontabilitate-irizpidearen aldaketa arauan bertan ezartzen diren xedapen iragankorren arabera tratatu behar da. Xedapen iragankor horiek ezean, trataera aurreko a) puntuan ezarritako berbera izango da.

- 2. Kontabilitate-estimazioen aldaketak.

Balioesteko estimazioak egitea behar duten eta gertaera berriari buruzko informazio osagarria, esperientzia handiagoa edo eza gutza lortzearen ondorioz diren partiden aldaketak ez dira kontabilitate-irizpideen aldaketatzat edo erroretzat hartu behar, aurreko paragrafoan adierazitako ondorioetarako.

- La parte proporcional que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos en la actividad conjunta, así como los gastos incurridos individualmente como consecuencia de su participación en la actividad conjunta.

En el reconocimiento y valoración de dichos activos, pasivos, ingresos y gastos se aplicarán los criterios previstos en la norma de reconocimiento y valoración correspondiente.

- b) Transacciones entre un partícipe y la actividad conjunta.

Cuando el partícipe aporte o venda activos a la actividad conjunta, el reconocimiento de cualquier porción de los resultados económicos derivados de la transacción, reflejará el fondo económico de la misma.

Mientras la actividad conjunta conserve los activos cedidos y el partícipe haya transferido los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, éste reconocerá sólo la porción de los resultados económicos que sea atribuible a las inversiones de los demás partícipes.

El partícipe reconocerá el importe total de cualquier resultado negativo cuando la aportación o la venta hayan puesto de manifiesto una reducción del valor realizable neto de los activos corrientes o un deterioro del valor de los bienes transferidos.

Cuando un partícipe compre activos procedentes de la actividad conjunta, no debe reconocer su parte proporcional en el resultado positivo o negativo de la actividad conjunta correspondiente a dicha transacción hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente, salvo que los resultados negativos representen una reducción en el valor realizable neto de los activos corrientes o un deterioro del valor de los bienes transferidos, que se reconocerán de forma inmediata.

- 4. Entidades controladas de forma conjunta.

El partícipe registrará su participación en una entidad controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas en la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

21. Cambios en criterios y estimaciones contables y errores

- 1. Cambios en criterios contables.

Los cambios en criterios contables pueden obedecer, bien a una decisión voluntaria, debidamente justificada, que implique la obtención de una mejor información, o bien a la imposición de una norma.

- a) Adopción voluntaria de un cambio de criterio contable.

Por la aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios contables de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria y siempre dentro de los criterios permitidos en este Plan General de Contabilidad Pública. En estos supuestos, se considerará que el cambio debe ser aplicado retroactivamente desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. Debe incluirse como un ajuste por cambios de criterio en el patrimonio neto el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas al inicio del ejercicio que sean consecuencia de un cambio de criterio. Esta corrección motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa, salvo que no fuera factible.

Cuando no sea posible determinar el efecto acumulado de los ajustes de forma razonable al principio del ejercicio se aplicará el nuevo criterio contable de forma prospectiva.

- b) Cambio de criterio contable por imposición normativa.

Un cambio de criterio contable por la adopción de una norma que regule el tratamiento de una transacción o hecho debe ser tratado de acuerdo con las disposiciones transitorias que se establezcan en la propia norma. En ausencia de tales disposiciones transitorias el tratamiento será el mismo que el establecido en el punto a) anterior.

- 2. Cambios en las estimaciones contables.

Los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse a los efectos señalados en el párrafo anterior como cambios de criterio contable o error.

Kontabilitate-irizpidearen eta kontabilitate-estimazioaren aldatketaren artean bereiztea zaila denean, kontabilitate-estimazioaren aldaketatzat hartuko da.

Kontabilitate-estimazio baten aldaketaren eragina era prospektiboan kontabilizatuko da, eta eragiketaren izaeraren arabera, aldaketa gertatzen den ekitaldiko emaitzari eragingo dio, edo zuzenean ondare garbiari berari. Etorkizuneko ekitaldietan izan lezakeen eragina, ekitaldi bakoitzean egotziko da.

3. Erroreak.

Erakundeek urteko kontuak egingo dituzte, eta horiek formulatu aurretik agertutako erroreak zuzenduko dizute.

Urteko kontuak egitean, aurreko ekitaldietako erroreak ager daitezke; horiek informazio fidagarria —eskuragarri zegoen aldi horietarako urteko kontuak formulatu zirenean, eta erakundeak erabili behar zuen egoera horiek osatzeko— erabili eta sortutako akatsen ondoriozko ez-egitean edo zehaztasun ezean ondorio dira.

Garrantzi erlatiboa duten eta aurreko ekitaldiei dagozkien erroreak aintzatespen- eta balioespen-arau honen 1. atalean jasotako araua berak ezarritik zuzenduko dira.

Aurreko ekitaldietako erroreak ezingo dira inolaz ere zuzendu agerian geratzen diren ekitaldiko emaitzari eraginez, garrantzi erlatiborik ez dutenean izan ezik edo errore horren eragina zehaztea ezinezkoa denean izan ezik.

22. Ekitaldi-itxieraren ondorengo gertaerak

Ekitaldi-itxieraren ondorengo gertaerek ekitaldi-itxieran bazeuden egoerak azaleratzen badituzte, kontuan hartu beharko dira urteko kontuak prestatzeko edo, kasua denean, birformulatzeko, eta betiere organo eskudunak onartu aurretik. Itxiera ondoko gertaera horiek direla-eta, duten izaeraren arabera, doikuntza bat egin beharko da, memorian informazioa eman beharko da, edo biak.

Ekitaldi-itxieraren ondorengo gertaerek ekitaldi-itxieran ez zeuden egoerak azaleratzen badituzte, ez dute behartuko urteko kontuetan doikuntzarik egitera. Hala ere, gertaerak garrantzitsuak direnean eta gertaera horien berri ez emateak erabiltzaileen gaitasuna murrizten badu urteko kontuak ebaluatzeko, memorian gero gertaeren izaerari buruzko informazioa eman beharko da, bai eta ondorioen estimazioa edo, bestela, estimazioa egin ezinaren azalpena ere.

Edonola ere, gestio jarraituaren irizpidea ezartzeari eragiten dion ondorengo gertaerei buruzko informazioa eman beharko da.

HIRUGARREN ZATIA

URTEKO KONTUAK

1. Urteko kontuak prestatzeko arauak

1. Urteko kontuak osatzen dituzten dokumentuak.

Urteko kontuek ondokoa hartzen dute barne: balantzea, ondarearen emaitza ekonomikoaren kontua, ondare garbiaren aldatketen egoera-orria, diru-fluxuen egoera-orria, aurrekontuaren likidazioaren egoera-orria eta memoria. Dokumentu horiek batasun bat osatzen dute, argitasunez idatzi behar dira, eta ondarearen, egoera finantzarioaren, ondarearen emaitza ekonomikoaren eta erakundearen aurrekontuaren gauzatzearen irudi fidela erakutsi behar dute, Kontabilitate Publikoko Plan Orokor honekin bat etorritik.

2. Urteko kontuen formulazioa

1. Urteko kontuak erakundeak formulatu beharko ditu aplikagarri den araudiak ezarritako epean.

2. Urteko kontuek aurrekontuaren ekitaldiari egingo diote erreferentzia, erakundearen sortze edo desegite kasuan izan ezik. Erakunde bat desegiten denean, urteko kontuek urtarilaren 1etik desegiten den egunera arte doan epea hartuko dute kontuan; erakunde bat sortzen denean, berriz, urteko kontuek sortzen den unetik abenduaren 31ra arte doan epea hartuko dute kontuan.

Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de criterio contable o de estimación contable, se considerará este como cambio de estimación contable.

El efecto del cambio en una estimación contable se contabilizará de forma prospectiva, afectando, según la naturaleza de la operación de que se trate, al resultado del ejercicio en que tiene lugar el cambio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

3. Errores.

Las entidades elaborarán sus cuentas anuales corrigiendo los errores que se hayan puesto de manifiesto antes de su formulación.

Al elaborar las cuentas anuales pueden descubrirse errores surgidos en ejercicios anteriores, que son el resultado de omisiones o inexactitudes resultantes de fallos al emplear o utilizar información fiable, que estaba disponible cuando las cuentas anuales para tales períodos fueron formuladas y la entidad debería haber empleado en la elaboración de dichos estados.

Los errores correspondientes a ejercicios anteriores que tengan importancia relativa se corregirán aplicando las mismas reglas establecidas en el apartado 1 de esta norma de reconocimiento y valoración.

En ningún caso, los errores de ejercicios anteriores podrán corregirse afectando al resultado del ejercicio en que son descubiertos, salvo en el supuesto de que no tengan importancia relativa o sea impracticable determinar el efecto de tal error.

22. Hechos posteriores al cierre del ejercicio

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales o, en su caso, para su reformulación, siempre antes de su aprobación por el órgano competente. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso deberá incluirse información sobre los hechos posteriores que afecte a la aplicación del principio de gestión continuada.

TERCERA PARTE

CUENTAS ANUALES

1. Normas de elaboración de las cuentas anuales

1. Documentos que integran las cuentas anuales.

Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad de conformidad con este Plan General de Contabilidad Pública.

2. Formulación de las cuentas anuales

1. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por la entidad en el plazo establecido por la legislación que le sea aplicable.

2. Las cuentas anuales se referirán al ejercicio presupuestario salvo en los casos de disolución o creación de la entidad. En los casos de disolución de una entidad las cuentas anuales se referirán al período que va desde el 1 de enero hasta la fecha de disolución, mientras que en los casos de creación de una entidad, las cuentas anuales se referirán al período que va desde la fecha de creación hasta el 31 de diciembre de dicho ejercicio.

3. Balantzea, ondarearen emaitza ekonomikoaren kontua, ondare garbiaren aldaketen egoera-orria, diru-fluxuen egoera-orria, aurrekontuaren likidazioaren egoera-orria eta memoria behar den bezala identifikatu behar dira, eta dokumentuetako bakoitzean argi adierazi behar dira dokumentu-izena, zein erakundetako den eta zein ekitaldikoak den.

4. Urteko kontuetako balioak eurotan adieraziko dira; hala ere, milaka edo milioika eurotan adierazi ahal izango dira balioak zifren magnitudeak hala gomendatzen duenean, baina urteko kontuetan adierazi egin behar da gorabehera hori.

3. Urteko kontuen egitura

Erakundearen urteko kontuek Kontabilitate Publikoko Plan Orokorrean ezarritako eredueta egokitu beharra dute.

4. Balantzeari, ondare ekonomikoaren emaitza ekonomikoaren kontuari, ondare garbiaren aldaketen egoera-orriari eta diru-fluxuen egoera-orriari buruzko arau komunak

Urteko kontuak osatzen dituzten egoera-orri bakoitzaren arau berezietan ezarritakoaren kalterik gabe, balantzea, ondarearen emaitza ekonomikoaren kontua, ondare garbiaren aldaketen egoera-orria eta diru-fluxuen egoera-orria ondoko arauak kontuan izanik adieraziko dira:

1. Partida bakoitzean, ixten den ekitaldiko zifrak ez ezik, aurreko ekitaldiko zifrak ere azaldu beharko dira, ondare garbiaren aldaketen egoera-orriaren lehen zatian izan ezik. Ondore hauetarako, ekitaldi bateko zifrak eta aurreko ekitaldikoak konparagarriak ez direnean, egituraren aldaketaren bat egin delako, edo kontabilitate-irizpideren bat aldatu delako edo erroreak zuzendu direlako edo administrazioan berrantolataketaren bat egin delako, aurreko ekitaldiko zenbatekoak egokitu beharko dira, urteko kontuei dagokien ekitaldiko zifrekin batera aurkezteko, eta horren berri eman beharko da xehetasunez memorian.

2. Ekitaldi batetik bestera ezingo dira aldatu erregistro- eta balioespen-irizpideak, memorian adieraziko eta justifikatuko diren kasu berezietan izan ezik.

3. Ekitaldian eta aurreko ekitaldian zenbatekorik ez duten partidak ez dira urteko kontuetan sartuko.

4. Ekitaldi batetik bestera ezingo da egitura aldatu, salbuespenezko kasuren bat ez bada, eta, hala bada, memorian adierazi beharko da.

5. Ereduan aurreikusitakoez gain, partida berriak erantsi ahal izango dira, partida berri horren edukia ez badago lehengoetan aurreikusita.

6. Ereduan agertzen diren partiden azpizatiketa xeheagoa egin ahal da.

7. Balantzean, ondare garbiaren aldaketen egoera-orrian eta diru-fluxuen egoera-orrian aurretik zenbaki arabiarak dituzten partidak eta ondare ekonomikoaren emaitza ekonomikoaren kontuan aurretik letrak dituzten partidak multzoka elkartu ahal izango dira, zenbatekoa ez bada esanguratsua eta eraginik ez badu irudi fidele erakusteko edo argitasunaren izenean egiten bada.

8. Behar denean, partida bakoitzak informazioaren erreferentzia gurutzatua izango du dagokion memoriaren barruan.

5. Balantzea

Balantzean erakundearen aktiboa, pasiboa eta ondare garbia sartzen dira, behar den bezala bereizita, eta arau hauek betez formulatuko da:

1. Partida korrienteen eta ez-korrienteen arteko sailkapena irizpide hauen arabera egingo da:

a) Aktibo bat aktibo korrientetzat hartuko da hurrengo kasuetan:

a.1) Epe motzean egitea espero denean, hau da, urteko kontuen datatik abiatuta hamabi hilabeteko epean, edo

a.2) Dirua edo antzeko beste baliabide likidoren bat denean. Gainerako aktibo guztiak ez-korrienteak izango dira.

3. El balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la entidad a la que corresponden y el ejercicio a que se refieren.

4. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros; no obstante lo anterior, podrán expresarse los valores en miles o millones de euros cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje, debiendo indicarse esta circunstancia en las cuentas anuales.

3. Estructura de las cuentas anuales

Las cuentas anuales de las entidades deberán adaptarse a los modelos establecidos en este Plan General de Contabilidad Pública.

4. Normas comunes al balance, la cuenta de resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares de cada uno de los estados que componen las cuentas anuales, el balance, la cuenta de resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior, salvo en la primera parte del estado de cambios en el patrimonio neto. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura de las cuentas, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error o bien porque se ha producido una reorganización administrativa, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello en la memoria.

2. No podrán modificarse los criterios de registro y valoración de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria.

3. No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

4. No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.

5. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en el modelo siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

6. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en el modelo.

7. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance, en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujos de efectivo, o de letras en la cuenta del resultado económico patrimonial, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

8. Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.

5. Balance

El balance comprende con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad, y deberá formularse teniendo en cuenta que:

1. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Un activo debe clasificarse como activo corriente cuando:

a.1) Se espere realizar en el corto plazo, es decir, dentro del periodo de doce meses contados a partir de la fecha de las cuentas anuales, o

a.2) Se trate de efectivo u otro medio líquido equivalente. Todos los demás activos deben clasificarse como no corrientes.

b) Pasibo bat pasibo korrientea izango da epe motzean likidatuko denean, hau da, urteko kontuen datatik hasita hamabi hilabeteko epearen barruan.

Gainerako pasibo guztiak ez-korrienteak izango dira.

2. Narriaduragatik egindako balio-zuzenketek eta amortizazio metatek ondare-elementua jasotzen duen aktiboko partida txikiagotuko dute.

3. Aktiboaren «Ibilgetu materiala» A.II epigrafearen «Ondare historikoaren ondasunak» 4. partidak izaera honetako ondasun guztiak barne hartuko ditu, erakundeak erabiltzen dituen edo ez.

4. Errentak nahiz plusbalioak eskuratzeko edo eragiketen bila-kaera arruntetik kanpo saltzeko erakundeak dituen lurrak edo eraikinak aktiboaren «Higiezineta inbertsioak» A.III epigrafean sartuko dira.

5. Aktiboaren «Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk» B.III epigrafearen «Gestioen eragiketengatiko zordunak» 1. partidak aurrekontu izaera duten zordun guztiak hartuko ditu bere barne, aktibo edo pasibo finantzarioak izan ezik, euren zenbatekoa esanguratsua denean. Partida honen aurrekontu-zordunetatik epe motzeko atzerapenetatik eta zatikapenetatik eratorritako aurrekontu izaera ez duten zordunak ere barne hartuko ditu.

6. Aktiboaren «Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk» B.III epigrafearen «Kobratu beharreko beste kontu batzuk» 2. partidak pasibo finantzarioen kapitulutik eratorritako aurrekontuzko zordunak hartuko ditu barne, zenbatekoa esanguratsua denean, baita arau hauen arabera balantzearen beste epigrafe batzuetan agertu behar ez duten eta aurrekontu izaera ez duten zordunak ere.

7. Urtebeteko epemuga baino handiagoa duten aktiboaren B.III epigrafeko kontu zordunentzako aktiboaren A.VI epigrafean sartuko da eta «Zordunak eta epe luzera kobratu beharreko beste kontu batzuk» izena jarriko zaio.

8. «Epe motzeko inbertsio finantzarioak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» B.IV epigrafeak eta «Epe motzeko inbertsio finantzarioak» B.V epigrafeak dagozkien aktibo finantzarioak hartuko dituzte barne, baita aurrekontu-zordunen kontuetan sailkatutakoak ere, zenbateko esanguratsua dutenean.

9. Balantzearen ondare garbiaren «Ondarea» A.I epigrafean ondokoa erregistratuko da: hasieran zuzenean jarritako ondarea (dirua, ondasunak edo eskubideak) eta ondare horren ondorengo handitzeak (erakundeak eskumen berriak hartu dituelako, erakunde jabeak edo jabeek emanda). Era berean, epigrafe honetan sartzen dira erakunde jabeak edo jabeek egindako ondasun eta eskubide-esleipenak.

10. Araudian jasotakoaren arabera erakundeak erreserba bat sortzen badu, partida zehatz bat sortu beharko du balantzearen pasiboaren «Sortutako ondarea» A.II epigrafearen barruan.

11. «Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera, emaitzei egozteko zain dauden diru-laguntzak «Emaitzan jaso gabeko bestelako ondare-gehikuntzak» A.IV epigrafean erregistratuko dira.

12. Pasiboaren «Epe motzeko zorrak» C.II epigrafeak eta «Epe motzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin» C.III epigrafeak dagozkien pasibo finantzarioak bilduko dituzte, aurrekontu-hartzekodunen kontuetan sailkatutakoak barne, zenbateko esanguratsua dutenean.

13. Pasiboaren «Hartzekodunak eta ordaindu beharreko beste kontu batzuk» C.IV epigrafearen «Gestio eragiketengatiko hartzekodunak» 1. partidak aurrekontu izaera duten hartzekodun guztiak hartuko ditu barne, zenbateko esanguratsua duten aktibo eta pasibo finantzarioei dagozkienak izan ezik.

14. Pasiboaren «Zordunak eta ordaindu beharreko beste kontu batzuk» C.IV epigrafearen «Ordaindu beharreko beste kontu batzuk» 2. partidak aktibo finantzarioen kapitulutik eratorritako aurrekontu-hartzekodunak hartuko ditu bere barne, zenbatekoa esanguratsua denean, baita arau hauen arabera balantzearen beste epigrafe batzuetan agertu behar ez duten eta aurrekontu izaera ez duten hartzekodunak ere.

b) Un pasivo debe clasificarse como pasivo corriente cuando deba liquidarse a corto plazo, es decir, dentro del periodo de doce meses a partir de la fecha de las cuentas anuales.

Todos los demás pasivos deben clasificarse como no corrientes.

2. Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

3. La partida 4. «Bienes del patrimonio histórico» del epígrafe A.II, «Inmovilizado material» del activo, incluirá todos los bienes que participen de esta naturaleza con independencia de que estén siendo utilizados por la entidad.

4. Los terrenos o construcciones que la entidad tiene para obtener rentas, plusvalías o para su venta fuera del curso ordinario de las operaciones, se incluirán en el epígrafe A.III, «Inversiones Inmobiliarias», del activo.

5. La partida 1, «Deudores por operaciones de gestión», del epígrafe B.III, «Deudores y otras cuentas a cobrar», del activo incluirá todos los deudores de carácter presupuestario, excepto los de activos o pasivos financieros cuando su importe sea significativo. También incluirá los deudores de carácter no presupuestario que se deriven de aplazamientos y fraccionamientos a corto plazo de deudores presupuestarios de esta partida.

6. Dentro de la partida 2, «Otras cuentas a cobrar», del epígrafe B.III, «Deudores y otras cuentas a cobrar», del activo, se incluirán aquellos deudores presupuestarios derivados del capítulo de pasivos financieros cuando su importe sea significativo, además de los deudores de carácter no presupuestario que, de acuerdo con estas normas, no deban figurar en otros epígrafes del balance.

7. Para las cuentas deudoras del epígrafe B.III del activo, con vencimiento superior a un año se creará el epígrafe A.VI del activo, con la denominación de «Deudores y otras cuentas a cobrar a largo plazo».

8. Los epígrafes B.IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y B.V, «Inversiones financieras a corto plazo», incluirán los activos financieros que correspondan, incluidos los clasificados en cuentas de deudores presupuestarios cuando sean de importe significativo.

9. En el epígrafe A.I, «Patrimonio aportado», del patrimonio neto del balance se registrará la aportación patrimonial inicial directa, tanto dineraria como en bienes o derechos, así como posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias por la entidad, recibidas de la entidad o entidades propietarias. Asimismo se incluyen en este epígrafe las adscripciones de bienes y derechos realizadas, igualmente, por la entidad o entidades propietarias.

10. Si la entidad genera una reserva con motivo de lo dispuesto en la normativa que le sea de aplicación deberá crear una partida específica dentro del epígrafe A.II, «Patrimonio generado», del pasivo del balance, para recogerla.

11. Por su parte, las subvenciones pendientes de imputar a resultados, de acuerdo con lo previsto en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones», se registrarán en el epígrafe A.IV, «Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados».

12. Los epígrafes C.II, «Deudas a corto plazo», y C.III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo» del pasivo, incluirán los pasivos financieros que correspondan, incluidos los clasificados en cuentas de acreedores presupuestarios cuando sean de importe significativo.

13. La partida 1, «Acreedores por operaciones de gestión», del epígrafe C.IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar», del pasivo incluirá todos los acreedores de carácter presupuestario excepto los correspondientes a activos o pasivos financieros cuando sean de importe significativo.

14. Dentro de la partida 2, «Otras cuentas a pagar», del epígrafe C.IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar», del pasivo, se incluirán aquellos acreedores presupuestarios derivados del capítulo de activos financieros cuando su importe sea significativo, además de los acreedores de carácter no presupuestario que, de acuerdo con estas normas, no deban figurar en otros epígrafes del balance.

15. Urtebeteko epemuga baino handiagoa duten pasiboaren C.IV epigrafearen hartzekodun kontuentzat, pasiboaren B.IV epigrafean sartuko da eta «Hartzekodunak eta epe luzera ordaintzeko beste kontu batzuk» izena jarriko zaio.

16. Aurreko ekitaldiari dagokion zutabearen errore material baten zuzenketa edo irizpide aldaketa berradierazi ezin denean, memorian azaldu beharko da.

17. Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin dauken kredituak edo zorrak beste erakunde batzuei dagozkien zortetatik eta kredituetatik bereizita agertuko dira.

6. Ondarearen emaitza ekonomikoaren kontua

Kontu honek ekitaldiko ondarearen emaitza ekonomikoa jasotzen du. Sarrerak eta gastuak hartzen ditu kontuan, aintzatespen- eta balioespen-arauetan ezarritakoaren arabera zuzenean ondare garbira egotzi beharrekoak izan ezik. Ondarearen emaitza ekonomikoa formulatzean kontuan izan behar da:

1. Sarrerak eta gastuak bakoitzaren izaera ekonomikoaren arabera sailkatuko dira.

2. Zerga bideko sarrerei, kotizazio sozialei, salmentei, zerbitzu-emateei eta gestio arrunteko beste sarrera batzuei dagokien zenbatekoa ondarearen emaitza ekonomikoan islatuko da, itzultzeen, deskontuen eta likidazioen baliogabetzeen arabera.

3. Jasotako transferentziak eta diru-laguntzak ondoko partidan islatuko dira:

a) Ekitaldiko gastuak finantzatzeko jasotako diru-laguntzak, transferentziak nahiz finantzaketa espezifikorik behar ez duten pasiboak kitatzeko jasotako diru-laguntzak «Ekitalditik jasotako transferentziak eta diru-laguntzak» 2.a) partidan islatuko dira.

b) «Jasotako transferentziak eta diru-laguntzak. Finantzarioa ez den ibilgeturako diru-laguntzen egozpena» 2.b) partidaren bidez, dagokion aintzatespen- eta balioespen-arauaren edukiaren arabera, ondokoak egotziko dira emaitzetara: amortizatze modukoak diren aktibo materialak, ukiezinak eta ondasun higiezinak inbertsioak finantzatzeko jasotako diru-laguntzak; aurrekoan ondare-elementu baten finantzaketa espezifiko behar duten pasibo bat kitatzeko jasotakoak; edo fondo-handitze zehatzak egiteko jasotakoak. Beste alde batetik, aurreko aktiboak inorenganatu egingo badira edo baja ematen bazaie, euren finantziariorako jasotako diru-laguntzak eta emaitzei egotzeko zain daudenak «Ibilgetu ez-finantzarioaren inorenganatzearagatik emaitzen eta balioaren narriadura. Ibilgetu ez-finantzarioetarako diru-laguntzen egozte» 13.c) partidako inorenganatzeko edo baja ekitaldian islatuko dira.

c) Aktibo ez-amortizagarriak finantzatzeko jasotako diru-laguntzak nahiz salgai dauden aktiboak dagozkienak beren inorenganatzearen edo bajaren ekitaldian egotziko dira, «Ibilgetu ez-finantzarioaren inorenganatzearagatik emaitzen eta balioaren narriadura. Ibilgetu ez-finantzarioetarako diru-laguntzen egozte» 13.c) partidari dagokion aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera.

d) Aktibo korrienteak —hala nola izakinak, eraikitako aktiboak edo beste erakunde batzuentzat eskuratuak— finantzatzeko jasotako diru-laguntzak inorenganatzaren edo baja ematen zaien ekitaldiaren ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuko «Jasotako transferentziak eta diru-laguntzak. Aktibo korrienteentzako eta beste batzuentzako diru-laguntzen egozte» 2.c) partidan islatuko dira.

e) Azkenik, diru-laguntzarekin izaera finantzarioko gastu edo aktibo bat finantzatzaren denean, dagokion sarrera «Gastu finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzak eta eragiketa finantzarioen ekitaldiari egotzea» 15.c) partidako eragiketen emaitzan sartuko da.

4. Erakunde batek beste erakunde batzuentzat aktiboak eraikitze edo eskuratzeko kontratuak edo akordioak egiten dituenen, horietatik eratorriko sarrerak «Salmenta garbiak eta zerbitzu-emateak. Beste erakunde batzuentzat eskuratutako edo eraikitako aktiboaren ondoriozko sarreren egozte» 3.c) partidan sartuko dira. «Beste erakunde batzuentzat eskuratutako edo eraikitako aktibo-

15. Para las cuentas acreedoras del epígrafe C.IV del pasivo, con vencimiento superior a un año, se creará el epígrafe B.IV del pasivo, con la denominación «Acreedores y otras cuentas a pagar a largo plazo».

16. Cuando no se pueda reexpresar en la columna relativa al ejercicio anterior una corrección de un error material o un cambio de criterio, en su caso se deberá informar en la memoria.

17. Los créditos y deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas figurarán en partidas separadas de las que correspondan a los créditos y débitos con otras entidades.

6. Cuenta del resultado económico patrimonial

Esta cuenta recoge el resultado económico patrimonial obtenido en el ejercicio y está formada por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración. La cuenta del resultado económico patrimonial se formulará teniendo en cuenta que:

1. Los ingresos y los gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza económica.

2. El importe correspondiente a los ingresos tributarios y cotizaciones sociales, las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de gestión ordinaria se reflejará en la cuenta del resultado económico patrimonial por su importe neto de devoluciones, descuentos y anulación de liquidaciones.

3. Las transferencias y las subvenciones recibidas se reflejarán en las siguientes partidas:

a) Las subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio, las transferencias, así como las subvenciones recibidas para la cancelación de pasivos que no supongan una financiación específica de un elemento patrimonial, se reflejarán en la partida 2.a) «Transferencias y subvenciones recibidas. Del ejercicio».

b) Las subvenciones recibidas para financiar activos materiales, intangibles e inversiones inmobiliarias, todos ellos de carácter amortizable, así como aquellas recibidas para la cancelación de un pasivo que suponga una financiación específica de un elemento patrimonial de los anteriores, o las recibidas para realizar determinadas aplicaciones de fondos, en el caso de activos no amortizables, se imputarán a resultados, de acuerdo con el contenido de la norma de reconocimiento y valoración correspondiente, a través de la partida 2.b) «Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero». Por otro lado si los activos anteriores se enajenaran o dieran de baja, las subvenciones recibidas para su financiación y pendientes de imputación a resultados se reflejarán en el ejercicio de enajenación o baja en la partida 13.c) «Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero. Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero».

c) Las subvenciones recibidas para financiar activos no amortizables, así como las correspondientes a activos en estado de venta, se imputarán en el ejercicio de su enajenación o baja, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración correspondiente, en la partida 13.c) «Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero».

d) Las subvenciones recibidas para financiar activos corrientes, tales como existencias, activos construidos o adquiridos para otras entidades, se reflejarán en la partida 2.c) «Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras» de la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que se enajenen o causen baja.

e) Por último, cuando la subvención financie un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado de las operaciones financieras en la partida 15.c), «Subvenciones para financiar gastos financieros e imputación al ejercicio de operaciones financieras».

4. Cuando la entidad realice contratos o acuerdos de construcción o adquisición de activos para otras entidades, los ingresos derivados de los mismos se incluirán en la partida 3.c) «Ventas netas y prestaciones de servicios. Imputación de ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades». Cuando no pueda, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración

ak» 12. aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera, inbertsio horietatik eratorritako sarreraren balioespena egiteko maila erabili ezin denean, izakinen aldaketa «Amaitutako nahiz amaitze bidean dauden produktuen izakinen aldaketa eta balioaren narriadura» 4. partidan sartuko da.

5. «Gehiegizko hornidurak» 7. partidak eragiketa hauek jasotzen ditu. Horniduren zuzkidura eta hazkundeak, berriz, euren izaeraren arabera dagokien gastuen partidan sartuko dira.

6. Salgai dauden aktiboak saltzetik eratorritako emaitzak «Balioaren narriadura eta ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak inorenganatzegatik emaitzak. Bajak eta inorenganatzak» 13.b) partidan islatuko dira.

7. Ondasun higiezinetak inbertsioak inorenganatzetik sortutako emaitzak «Balioaren narriadura eta ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak inorenganatzegatik emaitzak. Bajak eta inorenganatzak» 13.b) partidan islatuko dira.

8. Estaldura-tresnen ondorioz sortutako sarrerak eta gastuak, aintzatespen- eta balioespen-arauaren ezarritakoaren arabera, ondarearen emaitza ekonomikoari egotzi behar direnean, estalitako partidak sortzen dituen gastuen eta sarreraren partidan agertuko dira, hurrenez hurren, eta horren berri emango da memorian.

9. Erakundearen ohiko jardueratik nahiz haren kontroletik kanpo sortutako emaitzak, isunak edo zigorrak esaterako, «Ez ohiko beste partida batzuk» 14. partidan sartuko dira, eta horren berri eman da memorian.

10. «Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk» izeneko balantzearen epigrafean txertatutako eta kobratu beharreko eskubideen narriadura «Aktibo edo pasibo finantzarioen balioaren narriadura, bajak eta inorenganatzak» 20. partidan islatuko da.

11. Aurreko ekitaldi baten emaitzan irizpide-aldaketak edo errore materialak izan direlako eratorritako doikuntzak egin behar direnean eta euren behin betiko kontzeptuetan erregistratu ezin direnean, hurrengo izena duen ildoak sortuko da: «Doikuntzak aurreko ekitaldiaren emaitzen kontuan» ekitaldiko emaitza garbiari dagokionaren ondotik; azken hori gehitzearen ondorioz kontuen erreferentziak ekitaldiaren aurrekoaren zenbatekoari dagokion kontuan, «Aurreko ekitaldiko emaitza doitu» izeneko azken ildoaren zenbatekoa sortuko da aipatutako zutabearen.

12. Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin egindako eragiketetatik eratorritako sarrerak eta gastuak dagozkien partidetan agertuko dira, beste erakunde batzuekin egindako eragiketetatik eratorriak bereiziz.

7. Ondare garbiaren aldaketen egoera-orria

Ondare garbiaren aldaketen egoera-orriak hiru zati ditu:

1. Ondare garbiaren aldaketa guztien egoera-orria.
2. Aintzatetsitako sarrera eta gastuen egoera-orria.
3. Erakunde jabearekin edo jabeekin egindako eragiketen egoera-orria.

Urteko kontuen ereduaren agertzen den egitura izango dute egoera-orri horiek.

Egoera-orri horien partidei buruzko informazioa memorian ematerakoan, esanguratsua denean, partida bakoitzean sartutako zenbateko gordinak izango dira kontuan zenbateko garbier ordez, zeinu ezberdina duten zenbatekoak txertatutako partiden kasuan.

1. Lehengo zatian, «Ondare garbiaren aldaketa guztien egoera-orria» deiturikoan, ondare garbian gertatu diren aldaketa guztien berri ematen da eta ondokoak bereizten dira:

- Kontabilitate-irizpideen aldaketen ondorioz ondare garbian gertatu diren doikuntzak eta errorearen zuzenketak.
- Ekitaldian aintzatetsitako sarrerak eta gastuak.
- Erakunde jabearekin edo jabeekin egindako eragiketak.
- Ondare garbian gertatzen diren beste aldaketa batzuk.

número 12, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades», utilizarse el grado de realización para la valoración de los ingresos derivados de estas inversiones, la variación de existencias de las mismas se incluirá en la partida 4 «Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor».

5. La partida 7, «Excesos de provisiones», recoge estas operaciones, mientras que las dotaciones e incrementos de provisiones se incluirán en la partida de gastos correspondiente en función de su naturaleza.

6. Los resultados derivados de la venta de activos en estado de venta se reflejarán en la partida 13 b), «Deterioro de valor y resultados por enajenación de inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Bajas y enajenaciones».

7. Los resultados originados por la enajenación de inversiones inmobiliarias se reflejarán en la partida 13.b), «Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Bajas y enajenaciones».

8. Los ingresos y gastos originados por los instrumentos de cobertura que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de reconocimiento y valoración, deban imputarse a la cuenta del resultado económico patrimonial, figurarán en la partida de gastos o ingresos, respectivamente, que genera la partida cubierta, informando de ello detalladamente en la memoria.

9. Los resultados originados fuera de la actividad normal de la entidad así como de su control, como por ejemplo, las multas o sanciones se incluirán en la partida 14, «Otras partidas no ordinarias», informando de ello en la memoria.

10. El deterioro de los derechos a cobrar incluidos en el epígrafe del balance «Deudores y otras cuentas a cobrar» se reflejará en la partida 20, «Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos o pasivos financieros».

11. Cuando se tengan que efectuar ajustes derivados de un error material o un cambio de criterio en el resultado del ejercicio anterior y no se puedan registrar en sus conceptos definitivos, se creará una línea con la denominación: «Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior» después de la correspondiente al resultado neto del ejercicio, cuya agregación con esta última, en la columna relativa al importe del ejercicio anterior al de referencia de las cuentas, dará lugar al importe en dicha columna de una última línea denominada «Resultado del ejercicio anterior ajustado».

12. Los ingresos y gastos derivados de operaciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas figurarán en las partidas correspondientes, con separación de los derivados de operaciones con otras entidades.

7. Estado de cambios en el patrimonio neto

El estado de cambios en el patrimonio neto está dividido en tres partes:

1. Estado total de cambios en el patrimonio neto.
2. Estado de ingresos y gastos reconocidos.
3. Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias.

Dichos estados tendrán la estructura que figura en los modelos de cuentas anuales.

A los efectos de dar información en la memoria sobre las partidas de dichos estados, cuando sea significativa, se considerarán los importes brutos incluidos en cada partida, en lugar del importe neto de la misma, en el caso de partidas en las que se integren importes de distinto signo.

1. En la primera parte, «Estado total de cambios en el patrimonio neto», se informará de todos los cambios habidos en el patrimonio neto distinguiendo entre:

- Los ajustes en el patrimonio neto debidos a cambios de criterios contables y correcciones de errores.
- Los ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio.
- Las operaciones con la entidad o entidades propietarias, en las que éstos actúen como tales.
- Otras variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.

2. Bigarren zatian, «Aintzatetsitako sarrera eta gastuen egoera-orria» deiturikoa, ondare garbian kontzeptu hauetatik sortutako aldaketak jasotzen dira:

- Ondarearen emaitza ekonomikoa.
- Zuzenean ondare garbian aintzatetsitako sarrerak eta gastuak, sarrerak gastuetatik bereiziz.
- Zuzenean ondare garbian aintzatetsitako sarrera eta gastuak ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura edo estalitako partidaren hasierako baliora transferitzea.

Egoera-orri honek «Ondare garbiaren aldaketa guztien egoera-orria» zatiaren D.1 epigrafea garatzen du.

Ixten den ekitaldiaren aurrekoari dagokion zutabean doituako zenbatekoak agertuko dira, hau da, ekitaldi horretako zenbatekoak zuzenduta, hala balitz, irizpide-aldaketen eta errore-zuzenketen ondorioz egindako doikuntzak direla-eta.

Zuzenean ondare garbian aintzatetsitako gastuen partidak zeinu negatiboarekin agertuko dira.

«Ondarearen emaitza ekonomikora edo estalitako partidaren hasierako baliora transferentziak» III. epigrafeko partidak, sarreraren transferentziek gastuen transferentziak gainditzen badituzte, haien zenbateko garbia zeinu negatiboarekin azalduko da, eta kontrako kasuan, zeinu positiboarekin.

Edonola ere, erakundearen kontabilitate-erregistroetan zenbateko gordinaren arabera agertu beharko dira ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura edo hasierako baliora transferitutako zenbatekoak, Kontabilitate Publikoko Plan Orokor honetan jasotakoaren arabera.

3. Hirugarren zatian, «Erakunde jabearekin edo jabeekin egindako eragiketen egoera-orria» deiturikoa, bi eratako informazioa aurkeztuko da:

3.a) Erakunde jabearekin edo jabeekin egindako ondare-eragiketak. Informazio hau «Ondare garbiaren aldaketa guztien egoera-orria» zatiaren D.2 epigrafearen garapena da.

3.b) Erakunde jabearekin edo jabeekin egindako beste eragiketa batzuk, ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuan zuzenean aintzatetsitako gastuak eta sarrerak eta ondare garbian zuzenean aintzatetsitako gastuak eta sarrerak bereiziz. Esanguratsuak diren gastuak eta sarrerak bereizitako partidetan erakutsiko dira.

Ixten den ekitaldiaren aurrekoari dagokion zutabean doituako zenbatekoak agertuko dira, hau da, ekitaldi horretako zenbatekoak zuzenduta, hala balitz, irizpide-aldaketen errore-zuzenketen eta ondorioz egindako doikuntzak direla-eta.

Erakunde jabearekin edo jabeekin egindako ondare-eragiketei buruzko informazioari helduta, «Ondarearen diruzko ekarpenak» 1. partidan eta «Ondasunen eta eskubideen ekarpenak» 2. partidan sartuko dira erakunde jabearen edo jabeen ekarpenak, izan ondarearen hasierako ekarpen zuzen moduan, izan erakunde kontulariak eskuduntza berriak hartzearen ondorioz sortutako ondorengo handitze moduan.

«Pasibo finantzarioen onarpena eta barkatzea» 3. partidan erakunde kontulariaren pasibo finantzarioen onarpenaren edo barkatzearen bidez erakunde jabeak edo jabeek egindako ekarpenak sartuko dira.

«Ondasunen eta eskubideen itzulpena» 5. partidan erakunde jabeari edo jabeek egindako ondasunen eta eskubideen itzulpenak sartuko dira, adibidez, esleitutako eskubideen eta ondasunen lehenagortzea.

«Erakunde jabearen edo jabeen beste ekarpen batzuk» 4. partidan eta «Erakunde jabeari edo jabeek egindako beste itzulpen batzuk» 6. partidan sartutako zenbatekoen bat esanguratsua denean, aparteko partida batean erakutsiko da.

8. Diru-fluxuen egoera-orria

Diru-fluxuen egoera-orriak dirua adierazten duten aktiboen partida monetarioetan eta beste aktibo likido baliokidetan izan diren aldaketen jatorriaren eta helburuaren berri ematen du, eta ekitaldi horretan izan duten aldakuntza erakusten du.

Dirutzat eta aktibo likido baliokidetzat hartzen dira balantzearen aktiboaren B.VII epigrafean hala agertzen direnak, hau da, erakundearen kuxan sartutako altxortegia eta ageriko banku-gordai-

2. En la segunda parte, «Estado de ingresos y gastos reconocidos», se recogerán los cambios en el patrimonio neto derivados de:

- El resultado económico-patrimonial.
- Los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto, distinguiendo los ingresos de los gastos.
- Las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial, o al valor inicial de la partida cubierta, de ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.

Este estado desarrolla el epígrafe D.1 del «Estado total de cambios en el patrimonio neto».

En la columna relativa al ejercicio inmediatamente anterior al que se cierra figurarán los importes ajustados, es decir, los importes de dicho ejercicio corregidos, en su caso, por los ajustes por cambios de criterio y correcciones de errores.

Las partidas de gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto figurarán con signo negativo.

Las partidas del epígrafe III. «Transferencias a la cuenta del resultado económico-patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta», en las que las transferencias de ingresos superen a las transferencias de gastos figurarán por su importe neto con signo negativo y en caso contrario con signo positivo.

No obstante, en los registros contables de la entidad deberán figurar por sus importes brutos los importes transferidos a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta, según lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad Pública.

3. En la tercera parte, «Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias», se presentará dos tipos de información:

3.a) Las operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias. Esta información es un desarrollo del epígrafe D.2 del «Estado total de cambios en el patrimonio neto».

3.b) Otras operaciones con la entidad o entidades propietarias, diferenciando los ingresos y gastos reconocidos directamente en la cuenta del resultado económico patrimonial y los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto. Se mostrarán en partidas separadas los ingresos y gastos que sean relevantes.

En la columna relativa al ejercicio inmediatamente anterior al que se cierra figurarán los importes ajustados, es decir, las operaciones de dicho ejercicio corregidas, en su caso, por los ajustes por cambios de criterio y correcciones de errores.

En relación con la información sobre las operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias en las partidas 1. «Aportación patrimonial dineraria» y 2. «Aportación de bienes y derechos», se incluirán las aportaciones recibidas de la entidad o entidades propietarias ya sea como aportación patrimonial inicial directa o como posteriores ampliaciones como consecuencia de asunción de nuevas competencias por la entidad contable.

En la partida 3, «Asunción y condonación de pasivos financieros» se incluirán las aportaciones efectuadas por la entidad o entidades propietarias mediante la asunción o condonación de pasivos financieros de la entidad contable.

En la partida 5, «Devolución de bienes y derechos» se incluirán las devoluciones a la entidad o entidades propietarias de bienes y derechos, como por ejemplo la reversión de bienes y derechos adscritos.

Cuando alguno de los importes incluidos en las partidas 4, «Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias» y 6, «Otras devoluciones a la entidad o entidades propietarias» tenga relevancia, se mostrará en una partida separada.

8. Estado de flujos de efectivo

El estado de flujos de efectivo informa sobre el origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, e indica la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio.

Se entiende por efectivo y otros activos líquidos equivalentes los que como tales figuran en el epígrafe B.VII del activo del balance, es decir, la tesorería depositada en la caja de la entidad y los depósi-

luak; barne hartuko ditu eskuratzen diren unean epemuga hiru hila-betekoa baino gehiagokoa ez duten eta diru bihur daitezkeen aktibo finantzarioak, beti ere, balioaren aldaketak egoteko arrisku esanguratsurik ez dagoenean eta erakundearen altxortegiaren gestio arruntaren politikaren parte direnean.

Diruaren eta aktibo likido baliokideen mugimenduak diru-fluxuaren egoera-orrian erakusten dira, jardura motaren arabera taldekatuta. Ez dira diru-fluxuaren egoera-orrian sartzen eskuratze-agatiko ordainketak, ezta diruaren baliokideak diren aktibo likidotzat hartutako aktibo finantzarioen amortizazioagatiko edo amaitzeagatiko kobrantzak ere. Altxortegiaren barneko mugimenduak ere ez dira jasoko.

Diru-fluxuaren egoera-orriaren multzoak ondoko hauek dira:

I. Dirua sortzen duten iturri nagusiak gestio jardueren diru-fluxuak dira, eta batez ere, erakundeak gestio arruntaren emaitzaren zehazterakoan esku hartzen duten transakzioek eragindakoak. Hor sartzen dira inbertsioko edo finantziarioko mailetan sailkatu behar ez direnak ere.

Fluxu horien parte dira erakundearen pasibo finantzarioek eragindako interes-ordainketak nahiz erakundearen aktibo finantzarioak izateak eragiten dituen interesen eta dibidenduen kobrantzak.

II. Inbertsio-jardueren diru-fluxuak jatorria epe motzeko nahiz luzeko inbertsio finantzarioetan (diruaren baliokide diren aktibo likidotzat hartzen ez direnetan) eta ibilgetu ez-finantzarioko elementuen eskuratzean duten ordainketak dira, baita mugaegunean duen amortizaziotik edo inorenganatzetik datozen kobrantzak ere.

Fluxu horien parte dira salgai dauden aktiboen salmentatik eratorritako kobrantzak.

Fluxu hauen parte dira ibilgetu ez-finantzarioaren erosketaren —zeinaren ordainketa atzeratzen den— ondorioz betetako ordainketa guztiak nahiz errentamendu finantzariotik eratorritakoak.

III. Finantzaketa-jardueren diru-fluxuak ondokoa hartzen dute barne: hirugarrenek erakundeak jaulkitako titulu baliokak edo erakunde finantzarioek edo hirugarrenek emandako baliabideak erosi dituztelako sortutako kobrantzak (mailegu edo bestelako finantzigio-tresna gisara), eta erakunde jabearen edo jabeen ondareari egindako ekarpenei dagozkienak. Barne hartzen dituzte, era berean, aurreko finantziario-tresnak amortizatzeagatik edo itzultzeagatik egindako ordainketak eta erakunde jabea edo jabea emaitzak banatzeagatik egindako ordainketak.

IV. Sailkatzeko dauden diru-fluxuak diru-fluxuen egoera-orria egiterakoan jatorri ezezaguna duten kobrantzak eta ordainketak jasotzen dituzte.

V. Kanbio-tasen aldaketen eragina. Denboraldiaren hasieran eta amaieran dauden diru-izakinen arteko kontziliazioa ahalbidetze aldera, kanbio-tasen aldaketek diruaren eta atzerri-moneta izendapena duten beste aktibo likido baliokide batzuen gainean duten eragina jasotzen da atal honetan. Euren balioa (eurotan) kanbio-tasari abenduaren 31n dagokiona izango da.

Diru-fluxuen egoera-orria egiterakoan, hurrengo hau ere kontuan izan behar da:

1. Diru-fluxuen egoera-orriaren ordainketak garbian erakutsiko dira itzuli direlako egindako kobrantzen gainean, horiek ekitaldi berean gertatzen badira. Kontrako kasuan, aurreko ordainketen itzuleragatiko kobrantzak beste ekitaldi batean gertatzen badira, ez dira kenduko, eta gestio-jardueren diru-fluxutzat hartuta islatuko dira.

Diru-fluxuen egoera-orriaren kobrantzak, kasu guztietan, garbian erakutsiko dira itzultzeagatiko ordainketen gainean.

2. Beste erakunde batzuen edo hirugarrenen kontura egindako ordainketak eta kobrantzak garbian erakutsi ahaliko dira, aurrekontu izaera ez duten eragiketez ari badira.

tos bancarios a la vista; también formarán parte los activos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad.

Los movimientos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes se muestran en el estado de flujos de efectivo agrupados por tipos de actividades. No se recogen en el estado de flujos de efectivo los pagos por adquisición, ni cobros por amortización o vencimiento de activos financieros a los que se les ha dado la consideración de activos líquidos equivalentes a efectivo. Tampoco se recogen los movimientos internos de tesorería.

Las agrupaciones del estado de flujos de efectivo son las que se indican a continuación:

I. Flujos de efectivo de las actividades de gestión son los que constituyen su principal fuente de generación de efectivo y, fundamentalmente los ocasionados por las transacciones que intervienen en la determinación del resultado de gestión ordinaria de la entidad. Se incluyen también los que no deban clasificarse en ninguna de las dos categorías siguientes, de inversión o de financiación.

Forman parte de estos flujos los pagos de intereses ocasionados por pasivos financieros de la entidad, así como los cobros de intereses y dividendos generados por la existencia de activos financieros de la entidad.

II. Flujos de efectivo de las actividades de inversión son los pagos que tienen su origen en la adquisición de elementos del inmovilizado no financiero y de inversiones financieras, tanto de corto como de largo plazo, no consideradas activos líquidos equivalentes a efectivo, así como los cobros procedentes de su enajenación o de su amortización al vencimiento.

Forman parte de estos flujos los cobros derivados de la venta de activos en estado de venta.

También, forman parte de estos flujos todos los pagos satisfechos por la adquisición del inmovilizado no financiero cuyo pago se aplaza, así como los derivados del arrendamiento financiero.

III. Los flujos de efectivo de las actividades de financiación comprenden los cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos valores emitidos por la entidad o de recursos concedidos por entidades financieras o terceros, en forma de préstamos u otros instrumentos de financiación y, los correspondientes a aportaciones al patrimonio de la entidad o entidades propietarias. También comprenden los pagos realizados por amortización o devolución de los anteriores instrumentos de financiación y por reparto de resultados a la entidad o entidades propietarias.

IV. Los flujos de efectivo pendientes de clasificación recogen los cobros y pagos cuyo origen se desconoce en el momento de elaborar el estado de flujos de efectivo.

V. Efecto de las variaciones de los tipos de cambio. Este apartado recoge, con el fin de permitir la conciliación entre las existencias de efectivo al principio y al final del periodo, el efecto de la variación de los tipos de cambio, sobre el efectivo y otros activos líquidos equivalentes que figuraran denominados en moneda extranjera. El valor en euros de estos últimos, será el que corresponda al tipo de cambio de 31 de diciembre.

En la elaboración del estado de flujos de efectivo, se ha de tener en cuenta también lo siguiente:

1. Los pagos del estado de flujos de efectivo se mostrarán netos de los cobros realizados por el reintegro o devolución de aquellos, cuando estos se produjeran en el mismo ejercicio. En caso contrario, si los cobros por reintegros de pagos previos, se producen en distinto ejercicio, no se descontarán de los mismos, y se reflejarán como flujos de efectivo de las actividades de gestión.

Los cobros del estado de flujos de efectivo se mostrarán, en todos los casos, netos de los pagos realizados por la devolución de aquellos.

2. Los cobros y pagos por cuenta de otras entidades, o de terceros podrán mostrarse netos, siempre que se refieran a operaciones de naturaleza no presupuestaria.

3. Aktibo finantzarioetatik datozen kobrantzak eta ordainketak (diruaren baliokide diren aktibo likidotzat hartutakoak ez bestelakoak) nahiz pasibo finantzarioetatik datozenak, errotazio altua dutenean biek, termino garbietan erakutsi ahalko dira diru-fluxuen egoera-orrian. Errotazio aldia altua izango da urteko errotazio-kopurua lau baino txikiagoa ez denean. Informazio hau termino garbietan aurkezten denean, horren berri emango da memorian.

4. Ibilgetua sortzeko egin diren lanengatiko fluxuen sailkapen zuzena egiteko, kontuan izango da bere garrantzi erlatiboa; eta sailkapena ez egiteko aukera dago ordainketen zenbatekoak garrantzi handirik ez badu.

5. Atzerri-monetan egindako transakzioetatik eratorritako fluxuak euroetara itzuliko dira, fluxu bakoitza sortu zenean indarrean zegoen kanbio-tasan.

6. Kontabilitate-estaldura dagoenean, estaldura-tresnen fluxuak estalitako partidaren partida berean sartuko dira eta ondore hori memorian adieraziko da.

7. Transakzio ez monetarioak daudenean, hau da, dirurik edo aktibo likido baliokiderik erabili ez duten finantziario- edo inbertsio-eragiketak daudenean eta beraz diru-fluxuen egoera-orrian sartzen ez direnean, euren gaineko informazio esanguratsu guztia memorian aurkeztuko da. Era horretako eragiketa izango da, adibidez, errentamendu finantzario bidez aktibo bat eskuratzea.

Inbertsio-eragiketa baten kontraprestazioaren zati bat dirutan edo aktibo likido baliokidetan eman bada eta beste zati bat bestelako elementutan, diru ez den zatiari buruzko informazioa eman beharko da memorian, diru-fluxuen egoera-orrian sartu den diru edo baliokideen mugimenduari buruzko informazioaz gainera.

8. Erakunde bat edo erakunde bateko jarduera-ildoa osatzen duten pasibo eta aktibo multzoari baja edo alta eman zaiolako diruan edo aktibo likido baliokidetan sortu diren aldaketak, inbertsio-jardueretan (inbertsioen edo desinbertsioen epigrafeetan) sartuko dira partida bakartzat hartuta, eta ondore horretarako partida zehatz bat sortuko da.

9. Sailkatzeko dauden kobrantzei eta ordainketei dagokienez, hurrengo ekitaldian aurkeztuko da sailkapen zuzena; aurreko ekitaldiko informazioaren parte izango da, diru-fluxuen egoera-orriaren barnean.

9. Aurrekontuaren likidazioaren egoera-orria

Aurrekontuaren likidazioaren egoera-orriak, dagokion bereizketarekin, ondokoa hartzen du barne: erakundearen gastuen aurrekontuaren eta sarreraren aurrekontuaren likidazioa, nahiz aurrekontuaren emaitza.

Erakundearen gastuen aurrekontuaren eta sarreraren aurrekontuaren likidazioa erakundeari ezarri beharreko aurrekontu-araudian ezarritako desagregazio mailarekin aurkeztuko dira.

10. Memoria

Urteko kontuak osatzen dituzten gainerako agirietan datorren informazioa osatu, sakondu eta azaldu egiten du memoriak. Formulazean, puntu hauek kontuan izan behar dira:

Bete beharreko gutxieneko informazioa ematen da memoria-ereduan; hala ere, eskatzen den informazioa esanguratsua ez denean, dagozkion atalak ez dira beteko.

Memoria-ereduan adierazi ez arren, enpresak ekitaldian zehar izan duen egoera eta jardura ezagutzera emateko eta aurkezten diren urteko kontuak hobeto ulertu ahal izateko eta, azken batean, kontabilitate-erakundearen ondarearen, egoera finantzarioaren, ondare emaitza ekonomikoaren eta aurrekontu-likidazioaren irudi fidela erakusteko informazio gehigarria behar bada, informazio hori eman beharko da memorian.

3. Los cobros y pagos procedentes de activos financieros, distintos a los considerados como activos líquidos equivalentes a efectivo, así como los procedentes de pasivos financieros, cuando ambos sean de rotación elevada, podrán mostrarse en términos netos en el estado de flujos de efectivo. Se considerará que el periodo de rotación es elevado cuando el número de rotaciones en el año no sea inferior a cuatro. Cuando se presente esta información en términos netos, se dejará constancia de ello en la memoria.

4. En la correcta clasificación de los flujos por la realización de trabajos para formar el propio inmovilizado, se tendrá en cuenta su importancia relativa, pudiendo no realizarse aquella cuando el importe de los pagos sea escasamente significativo.

5. Los flujos procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a euros al tipo de cambio vigente en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión.

6. Cuando exista una cobertura contable, los flujos del instrumento de cobertura se incorporarán en la misma partida que los de la partida cubierta, indicando en la memoria este efecto.

7. Cuando existan transacciones no monetarias, es decir operaciones de inversión y financiación que no hayan supuesto el uso de efectivo o de activos líquidos equivalentes, y por tanto no se incluyan en el estado de flujos de efectivo, se presentará en la memoria toda la información significativa con respecto a las mismas. Una operación de este tipo será, por ejemplo, la adquisición de un activo mediante un arrendamiento financiero.

En caso de existir una operación de inversión que implique una contraprestación parte en efectivo o activos líquidos equivalentes y parte en otros elementos, se deberá informar sobre la parte no monetaria independientemente de la información sobre la parte en efectivo o activos líquidos equivalentes que se haya incluido en el estado de flujos de efectivo.

8. La variación de efectivo y otros activos líquidos equivalentes ocasionada por el alta, o baja de un conjunto de activos y pasivos que conformen una entidad o línea de actividad de una organización se incluirá, en su caso, como una única partida en las actividades de inversión, en el epígrafe de inversiones o desinversiones según corresponda, creándose una partida específica al efecto.

9. Respecto de los cobros y pagos pendientes de clasificar, se presentará su correcta clasificación en el ejercicio siguiente, formando parte de la información relativa al ejercicio precedente, dentro del estado de flujos de efectivo.

9. Estado de liquidación del Presupuesto

El Estado de liquidación del Presupuesto, comprende, con la debida separación, la liquidación del Presupuesto de gastos y del Presupuesto de ingresos de la entidad, así como el Resultado presupuestario.

La liquidación del Presupuesto de gastos y la liquidación del Presupuesto de ingresos se presentarán con el nivel de desagregación establecido en la normativa presupuestaria aplicable a la entidad.

10. Memoria

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Se formulará teniendo en cuenta que:

El modelo de memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán las notas correspondientes a la misma.

Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la entidad en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la liquidación del presupuesto de la entidad contable.

URTEKO KONTUEN EREDUAK

BALANTZEA

Kontu zk.	Aktiboa	Txosteneko oharrrak	N EK.	EJ. N-1	Kontu zk.	Ondare garbia eta pasiboa	Txosteneko oharrrak	N EK.	N-1 EK.
	A) Aktibo ez-korrientea I. Ibilgetu ukiezia 1. Inbertsioa ikerketan eta garapenean 2. Jabetza industrialia eta intelektuala 3. Aplikazio informatikoak 4. Errentamendu-erregimenean erabiltzeko edo lagatako aktiboen gainerako inbertsioak 5. Bestelako ibilgetu ukiezia II. Ibilgetu materiala 1. Lurrak 2. Eraikuntzak 3. Azpiegiturak 4. Ondare historikoaren ondasunak 5. Bestelako ibilgetu materiala					A) Ondare garbia I. Ondarea II. Sortutako ondarea 1. Aurreko ekitaldietako emaitzak 2. Ekitaldiko emaitzak III. Balio-aldaketen doikuntzak 1. Ibilgetu ez-finantzarioa 2. Aktibo finantzario salgarriak 3. Estaldura-eragiketak IV. Emaiziei egotzeko ondarearen beste gehikuntza batzuk B) Pasibo ez-korrientea I. Epe luzeko hornidurak			
200, 201 (2800), (2801) 203 (2803) (2903) 206 (2806) (2906) 207 (2807) (2907) 208, 209 (2809) (2909) 210 (2810) (2910) (2990) 211 (2811) (2911) (2991) 212 (2812) (2912) (2992) 213 (2813) (2913) (2993) 214, 215, 216, 217, 218, 219, (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919), (2999) 2300, 2310, 232, 233, 234, 235, 237, 238, 2390					100 120 129 136 133 134 130, 131, 132 14	II. Epe luzeko zorrak 1. Obligazioak eta bestelako balio negoziagarriak 2. Kreditu-erakundeekin diren zorrak 3. 4. Bestelako zorrak 5. Epe luzeko finantza-errentamenduengatik hartzekodunak III. Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin zorrak C) Pasibo korrientea I. Epe motzeko hornidurak II. Epe motzeko zorrak 1. Obligazioak eta bestelako balio negoziagarriak 2. Kreditu-erakundeekiko zorrak 3. Finantza-deribatuak 4. Bestelako zorrak 5. Epe motzeko errentamendu finantzariotatik hartzekodunak III. Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin epe laburreko zorrak			
220 (2820) (2920) 221 (2821) (2921) 2301, 2311, 2391 2400 (2930) 2401, 2402, 2403, (248), (2931), (2932), (2933) 241, 242, 245, (294) (295) 246, 247 250, (259) (296)	III. Ondasun higiezinak inbertsioak 1. Lurrak 2. Eraikuntzak 3. Hasitako ondasun higiezinak inbertsioak eta aurrerakinak IV. Epe luzeko inbertsio finantzarioak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan 1. Inbertsio finantzarioak zuzenbide publikoko erakundeen ondarean 2. Inbertsio finantzarioak erakunde publikoen, zuzenbide pribatuko erakunde publikoen eta beste batzuen ondarean 3. Kredituak eta zorra adierazten duten balioak 4. Beste batzuk V. Epe luzeko beste inbertsio finantzario batzuk 1. Inbertsio finantzarioak ondarean				15 170, 177 176 171, 172, 173, 178, 18 174 16 58 50 520, 527 526				
251, 252, 254, 256, 257 (297) (298) 253 258, 26	2. Kredituak eta zorra adierazten duten balioak 3. Finantza-deribatuak 4. Beste inbertsio finantzario batzuk				521, 522, 523, 528, 560, 561 524 51				

Kontu zk.	Aktiboa	Txosteneko oharrak	N EK.	E.J. N-1	Kontu zk.	Ondare garbia eta pasiboa	Txosteneko oharrak	N EK.	N-1 EK.
	B) Aktibo korrientea					IV. Hartzekodunak eta ordaindu beharreko beste kontu batzuk			
38 (398)	I. Salgai dauden aktiboak					1. Gestio-eragiketengatik hartzekodunak			
37 (397)	II. Izakinak				400, 401, 405, 406	2. Ordaindu beharreko beste kontu batzuk			
	1. Beste erakunde batzuentzat erositako edo eraikitako aktiboak				41, 554, 559	3. Administrazio publikoak			
30, 35, (390) (395)	2. Salgaiak eta amaitutako produktua				47				
31, 32, 33, 34, 36, (391) (392) (393) (394) (396)	3. Hornikuntzak eta beste batzuk				452, 453, 457	4. Beste erakunde publiko batzuek baliabideak banatzeagatik hartzekodunak			
430, 431, 435, 436, 443, (490)	III. Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk				485, 568	V. Periodifikatzeagatiko doikuntzak			
440,441,442, 446, 449, 555, 558	1. Gestio-eragiketengatik zordunak								
47	2. Kobratu beharreko beste kontu batzuk								
450, 455, 456	3. Administrazio publikoak								
	4. Beste erakunde publiko batzuek baliabideak banatzeagatik zordunak								
530, (539), (593)	IV. Inbertsio finantzarioak epe motzera taldeko erakundeetan, talde anizetan eta elkartuetan								
531, 532, 535, (594), (595)	1. Inbertsio finantzarioak merkataritza-sozietateen ondarean								
536, 537, 538	2. Kredituak eta zorra adierazten duten balioak								
	3. Beste inbertsio batzuk								
540 (549) (596)	V. Epe motzeko inbertsio finantzarioak								
541, 542, 544, 546, 547 (597) (598)	1. Inbertsio finantzarioak ondarean								
543	2. Kredituak eta zorra adierazten duten balioak								
545, 548, 565, 566	3. Finantza-deribatuak								
480, 567	4. Beste inbertsio finantzario batzuk								
	VI. Periodifikatzeagatiko doikuntzak								
577	VII. Dirua eta beste aktibo likido baliokide batzuk								
556, 570, 571, 573, 575, 576	1. Bestelako aktibo likido baliokideak								
	2. Diruzaintza								
	Aktiboa guztira (A+B)					Ondare garbia eta Pasiboa guztira (A+B+C)			

MODELOS DE CUENTAS ANUALES

BALANCE

N.º Clas.	Activo	Notas en memoria	E.J. N	E.J. N-1	N.º Clas.	Patrimonio neto y pasivo	Notas en memoria	E.J. N	E.J. N-1
	A) Activo no corriente					A) Patrimonio neto			
	I. Inmovilizado intangible					I. Patrimonio generado			
200, 201 (2800), (2801)	1. Inversión en investigación y desarrollo				100	1. Resultados de ejercicios anteriores			
203 (2803) (2903)	2. Propiedad industrial e intelectual				120	2. Resultados de ejercicio			
206 (2806) (2906)	3. Aplicaciones informáticas				129				
207 (2807) (2907)	4. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos					III. Ajustes por cambios de valor			
208, 209 (2809) (2909)	5. Otro inmovilizado intangible				136	1. Inmovilizado no financiero			
	II. Inmovilizado material				133	2. Activos financieros disponibles para la venta			
210 (2810) (2910) (2990)	1. Terrenos				134	3. Operaciones de cobertura			
211 (2811) (2911) (2991)	2. Construcciones				130, 131, 132	IV. Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados			
212 (2812) (2912) (2992)	3. Infraestructuras					B) Pasivo no corriente			
213 (2813)	4. Bienes del patrimonio histórico				14	I. Provisiones a largo plazo			
(2913) (2993)	5. Otro inmovilizado material								
214, 215, 216, 217, 218, 219, (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919), (2999)	6. Inmovilizado en curso y anticipos					II. Deudas a largo plazo			
2300, 2310, 232, 233, 234, 235, 237, 238, 2390									
	III. Inversiones Inmobiliarias								
220 (2820) (2920)	1. Terrenos				15	1. Obligaciones y otros valores negociables			
221 (2821) (2921)	2. Construcciones				170, 177	2. Deudas con entidades de crédito			
2301, 2311, 2391	3. Inversiones inmobiliarias en curso y anticipos				176	3. Derivados financieros			
	IV. Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas				171, 172, 173, 178, 18	4. Otras deudas			
2400 (2930)	1. Inversiones financieras en patrimonio de entidades de derecho público				174	5. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo			
2401, 2402, 2403, (248), (2931), (2932), (2933)	2. Inversiones financieras en patrimonio de sociedades públicas, entes públicos de derecho privado y otras				16	III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo			
241, 242, 245, (294) (295)	3. Créditos y valores representativos de deuda					C) Pasivo corriente			
246, 247	4. Otras inversiones				58	I. Provisiones a corto plazo			
250, (259) (296)	V. Inversiones financieras a largo plazo					II. Deudas a corto plazo			
	1. Inversiones financieras en patrimonio				50	1. Obligaciones y otros valores negociables			
					520, 527	2. Deuda con entidades de crédito			
					526	3. Derivados financieros			
251, 252, 254, 256, 257 (297) (298)	2. Créditos y valores representativos de deuda					4. Otras deudas			
253	3. Derivados financieros				521, 522, 523, 528, 560, 561	5. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo			
258, 26	4. Otras inversiones financieras				524	III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo			
					51				

N.º Clas.	Activo	Notas en memoria	E.J. N	E.J. N-1	N.º Clas.	Patrimonio neto y pasivo	Notas en memoria	E.J. N	E.J. N-1
38 (398)	B) Activo corriente								
37 (397)	I. Activos en estado de venta								
30, 35, (390) (395)	II. Existencias								
	1. Activos contruidos o adquiridos para otras entidades								
	2. Mercaderías y productos terminados								
31, 32, 33, 34, 36, (391) (392) (393) (394) (396)	3. Aprovisionamientos y otros								
430, 431, 435, 436, 443, (490)	III. Deudores y otras cuentas a cobrar								
440, 441, 442, 446, 449, 555, 558	1. Deudores por operaciones de gestión								
47	2. Otras cuentas a cobrar								
450, 455, 456	3. Administraciones públicas								
	4. Deudores por Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos								
530, (539), (593)	IV. Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas								
	1. Inversiones financieras en patrimonio de sociedades mercantiles								
531, 532, 535, (594), (595)	2. Créditos y valores representativos de deuda								
536, 537, 538	3. Otras inversiones								
540 (549) (596)	V. Inversiones financieras a corto plazo								
541, 542, 544, 546, 547 (597) (598)	1. Inversiones financieras en patrimonio								
	2. Créditos y valores representativos de deuda								
543	3. Derivados financieros								
545, 548, 565, 566	4. Otras inversiones financieras								
480, 567	VI. Ajustes por periodificación								
577	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes								
556, 570, 571, 573, 575, 576	1. Otros activos líquidos equivalentes								
	2. Tesorería								
	Total Activo (A+B)					Total Patrimonio Neto y Pasivo (A+B+C)			

ONDAREAREN EMAITZA EKONOMIKOAREN KONTUA

Kontu zk.		Txosteneko oharrak	N EK.	N-1 EK.
720, 721, 722, 728, 73 740 744	1. Zerga bidezko sarrerak a) Zergak b) Tasak c) Zerga bidezko beste sarrera batzuk 2. Jasotako transferentziak eta diru-laguntzak a) Ekitaldikoak a.1) ekitaldiko gastuak finantzatzeko jasotako diru-laguntzak a.2) transferentziak a.3) ondare-elementu baten finantziario zehatza adierazten ez duten pasi-boak kitatzeko jasotako diru-laguntzak b) Ibilgetu ez-finantzarioarentzako jasotako diru-laguntzak egozteak c) Aktibo korrienteetarako eta beste batzuetarako jasotako diru-laguntzen egozteak 3. Salmenta garbiak eta zerbitzu-emateak a) Salmenta garbiak b) Zerbitzu-emateak c) Beste erakunde batzuentzat erositako edo eraikitako aktiboengatikoko sarreraren egozteak 4. Amaituta dauden eta produzitzen ari diren produktuen izakinen aldatketak eta balio-narriadura 5. Erakundeak bere ibilgetuarentzat egindako lanak 6. Gestio arrunteko beste sarrera batzuk 7. Hornidura-soberakinak			
751 750 752				
7530 754				
700, 701, 702, 703, 704, (706), (708), (709) 741,705 707				
71, 7930,7937, (6930), (6937)				
780, 781, 782, 783 776, 777 795				
	A) GESTIO ARRUNTEKO SARRERA GUZTIAK (1+2+3+4+5+6+7)			
(640), (641), (642), (643), (645),(649), (65) (600),(601),(602), (605), (607), 606, 608, 609, 610, 61* (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933 (62) (63) (676) (68)	8. Langileek eragindako gastuak a) Soldatak, lansariak eta parekoak b) Karga sozialak 9. Egindako transferentziak eta emandako diru-laguntzak 10. Hornidurak a) Salgaien eta beste hornidura batzuen kontsumoa b) Salgaien, lehengaien eta beste hornidura batzuen balio-narriadura 11. Gestio arrunteko beste gastu batzuk a) Hornidurak eta kanpoko zerbitzuak b) Zergak c) Bestelakoak 12. Ibilgetuaren amortizazioa			
	B) GESTIO ARRUNTEKO GASTU GUZTIAK (8+9+10+11+12)			
	I. GESTIO ARRUNTAREN EMAITZA (AURREZKIAK EDO DESAURREZKIAK) (A+B)			
(690), (691), (692), (6938) 790, 791,792,799, 7938 770, 771 ,772, 774, (670), (671), (672), (674) 7531 773, 778 (678)	13. Ibilgetu ez-finantzarioaren eta aktibo salgarrien balio-narriadura eta inorenganatzeagatikoko emaitzak a) Balio-narriadura b) Bajak eta inorenganatzeak c) Ibilgetu ez-finantzarioarentzako jasotako diru-laguntzen egozteak 14. Arruntak ez diren beste partida batzuk a) Sarrerak b) Gastuak			
	II. ERAGIKETA EZ-FINANTZARIOEN EMAITZA (I+13+14)			
7630 760 7631, 7632 761, 762, 769, 76454, (66454) 755, 756	15. Sarrera finantzarioak a) Ondare-tresnetako partaidetzetatik datozenak a.1) Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan a.2) Beste erakunde batzuetan b) Negozia daitezkeen balioetatik eta kredituetatik datozenak b.1) Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan b.2) Bestelakoak c) Gastu finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzak eta eragiketa finantzarioen ekitaldiari egozteak			

Kontu zk.		Txosteneko oharrak	N EK.	N-1 EK.
(663) (661), (662), (669), 76451, (66451) 784, 785, 786, 787 7646, (6646), 76459, (66459) 7640, 7642, 76452, 76453, (6640), (6642), (66452), (66453) 7641, (6641) 768, (668) 7960, 7961, 7962, 7963, 7965, 766, (6960), (6961), (6962), (6963), (6965), (666), 7970, (6970), (6670) 765, 7966, 7971, (665), (6671), (6964), (6966), (6971)	16. Gastu finantzarioak a) Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin zorrak izategatik b) Bestelakoak 17. Aktiboari egotzitako gastu finantzarioak 18. Arrazoizko balioaren aldaketak aktibo eta pasibo finantzarioetan a) Finantza-deribatuak b) Arrazoizko balioko beste aktibo eta pasibo batzuk, emaitzei egotzita c) Aktibo finantzario salgarriengatik ekitaldiko emaitzara egozteak 19. Kanbio-diferentziak 20. Balioaren narriadura, bajak, eta aktibo eta pasibo finantzarioak ino- renganatzea a) Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan b) Bestelakoak			
	III. ERAGIKETA FINANTZARIOEN EMAITZA (15 + 16 + 17 + 18 + 19 + 20)			
	IV. EKITALDIKO EMAITZA GARBIA (AURREZKIA ETA DESAURREZKIA) (II+III)			

* Bere zeinua positibo edo negatiboa izan daiteke.

CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

N.º ctas.		Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
720, 721, 722, 728, 73 740 744 751 750 752 7530 754 700, 701, 702, 703, 704, (706), (708), (709) 741, 705 707 71, 7930, 7937, (6930), (6937) 780, 781, 782, 783 776,777 795	1. Ingresos tributarios a) Impuestos b) Tasas c) Otros ingresos tributarios 2. Transferencias y subvenciones recibidas a) Del ejercicio a.1) subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio a.2) transferencias a.3) subvenciones recibidas para cancelación de pasivos que no supongan financiación específica de un elemento patrimonial b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero c) Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras 3. Ventas netas y prestaciones de servicios a) Ventas netas b) Prestación de servicios c) Imputación de ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades 4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor 5. Trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado 6. Otros ingresos de gestión ordinaria 7. Excesos de provisiones			
	A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7)			
(640), (641), (642), (643), (645), (649), (65) (600), (601), (602), (605) (607), 606, 608, 609, 61* (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933 (62) (63) (676) (68)	8. Gastos de personal a) Sueldos, salarios y asimilados b) Cargas sociales 9. Transferencias y subvenciones concedidas 10. Aprovisionamientos a) Consumo de mercaderías y otros aprovisionamientos b) Deterioro de valor de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos 11. Otros gastos de gestión ordinaria a) Suministros y servicios exteriores b) Tributos c) Otros 12. Amortización del inmovilizado			
	B) TOTAL DE GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (8+9+10+11+12)			

N.º ctas.	Activo	Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
	I. RESULTADO (AHORRO O DESAHORRO) DE LA GESTIÓN ORDINARIA (A+B)			
(690), (691), (692), (6938) 790,791,792, 799, 7938 770, 771, 772, 774, (670), (671), (672), (674) 7531 773, 778 (678)	13. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta a) Deterioro de valor b) Bajas y enajenaciones c) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero 14. Otras partidas no ordinarias a) Ingresos b) Gastos			
	II. RESULTADO DE LAS OPERACIONES NO FINANCIERAS (I +13+14)			
7630 760 7631, 7632 761, 762, 769, 76454, (66454) 755, 756 (663) (661), (662), (669), 76451, (66451) 784, 785, 786, 787 7646, (6646), 76459, (66459) 7640, 7642, 76452, 76453, (6640), (6642), (66452), (66453) 7641, (6641) 768, (668) 7960, 7961, 7962, 7963, 7965, 766, (6960), (6961), (6962), (6963), (6965), (666), 7970, (6970), (6670) 765, 7966, 7971, (665), (6671), (6964), (6966), (6971)	15. Ingresos financieros a) De participaciones en instrumentos de patrimonio a.1) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas a.2) En otras entidades b) De valores negociables y de créditos b.1) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas b.2) Otros c) Subvenciones para financiar gastos financieros e imputación al ejercicio de operaciones financieras 16. Gastos financieros a) Por deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas b) Otros 17. Gastos financieros imputados al activo 18. Variación del valor razonable en activos y pasivos financieros a) Derivados financieros b) Otros activos y pasivos a valor razonable con imputación en resultados c) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta 19. Diferencias de cambio 20. Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos financieros a) De entidades del grupo, multigrupo y asociadas b) Otros			
	III. RESULTADO DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (15+16+17+18+19+20)			
	IV. RESULTADO (AHORRO O DESAHORRO) NETO DEL EJERCICIO (II + III)			

* Su signo puede ser positivo o negativo.

1. ONDARE GARBIAREN ALDAKETA GUZTIEN EGOERA-ORRIA

	Txosteneko oharrak	I. Ondarea	II. Sortutako ondarea	III. Balio-aldaketen doikuntzak	IV. Ondarearen beste gehikuntza batzuk	Guztira
A. Ondare garbia N-1 ekitaldiaren amaieran						
B. Doikuntzak errorearen zuzenketengatik eta kontabilitate-irizpideen aldaketengatik						
C. N ekitaldiaren hasierako ondare garbi doitua (A+B)						
D. N ekitaldiaren ondare garbiaren aldaketak 1. Ekitaldian aintzatetsitako sarrerak eta gastuak 2. Erakunde jabearekin edo jabeekin egindako eragiketak 3. Ondare garbiaren bestelako aldakuntzak						
E. Ondare garbia n ekitaldiaren amaieran (C+D)						

1. ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

	Notas en memoria	I. Patrimonio	II. Patrimonio generado	III. Ajustes por cambios de valor	IV. Otros incrementos patrimoniales	Total
A. Patrimonio neto al final del ejercicio N-1						
B. Ajustes por cambios de criterios contables y corrección de errores						
C. Patrimonio neto inicial ajustado del ejercicio N (A+B)						
D. Variaciones del patrimonio neto ejercicio N 1. Ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio 2. Operaciones con la entidad o entidades propietarias 3. Otras variaciones del patrimonio neto						
E. Patrimonio neto al final del ejercicio N (C+D)						

2. AINTZATETSITAKO SARRERA ETA GASTUEN EGOERA-ORRIA

Kontu zk.		Txosteneko oharrak	N Ek.	N-1 Ek.
129	I. Ondarearen emaitza ekonomikoa			
920 (820), (821), (822) 900, 991 (800), (891) 910 (810) 94	II. Ondare garbian zuzenean aintzatetsitako gastuak eta sarrerak 1. <i>Ibilgetu ez-finantzarioa</i> 1.1. Sarrerak 1.2. Gastuak 2. <i>Aktibo eta pasibo finantzarioak</i> 2.1. Sarrerak 2.2. Gastuak 3. <i>Kontabilitate-estaldurak</i> 3.1. Sarrerak 3.2. Gastuak 4. <i>Ondarearen beste gehikuntza batzuk</i> Guztira (1+2+3+4)			
(823) (802), 902, 993 (811) 911 (84)	III. Ondarearen emaitza ekonomikokoaren kontura edo estalitako partiden hasierako balio- ra egindako transferentziak 1. <i>Ibilgetu ez-finantzarioa</i> 2. <i>Aktibo eta pasibo finantzarioak</i> 3. <i>Kontabilitate-estaldurak</i> 4. <i>Ondarearen beste gehikuntza batzuk</i> Guztira (1+2+3+4)			
	IV. Aintzatetsitako sarrerak eta gastuak GUZTIRA (I + II + III)			

2. ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

N.º ctas.		Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
129	I. Resultado económico patrimonial			
920 (820), (821), (822) 900, 991 (800), (891) 910 (810) 94	II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto 1. <i>Inmovilizado no financiero</i> 1.1. Ingresos 1.2. Gastos 2. <i>Activos y pasivos financieros</i> 2.1. Ingresos 2.2. Gastos 3. <i>Coberturas contables</i> 3.1. Ingresos 3.2. Gastos 4. <i>Otros incrementos patrimoniales</i> Total (1 + 2 + 3 + 4)			
(823) (802), 902, 993 (811) 911 (84)	III. Transfencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta 1. <i>Inmovilizado no financiero</i> 2. <i>Activos y pasivos financieros</i> 3. <i>Coberturas contables</i> 4. <i>Otros incrementos patrimoniales</i> Total (1+2+3+4)			
	IV. Total ingresos y gastos reconocidos (I+II+III)			

3. ERAKUNDE JABEAREKIN EDO JABEEKIN EGINDAKO ERAGIKETEN EGOERA-ORRIA**a) Erakunde jabearekin edo jabeekin egindako ondare-eragiketak**

	Txosteneko oharrak	N Ek.	N-1 Ek.
1. Diruzko ondare-ekarpena 2. Ondasunen eta eskubideen ekarpena 3. Pasibo finantzarioen onarpena eta barkatzea 4. Erakunde jabearen edo jabeen beste ekarpen batzuk 5. (-) Ondasunen eta eskubideen itzulpena 6. (-) Erakunde jabeari edo jabeen beste itzulpen batzuk			
GUZTIRA			

b) Erakunde jabearekin edo jabeekin egindako beste eragiketa batzuk

	Txosteneko oharrak	N Ek.	N-1 Ek.
1. Zuzenean ondarearen emaitza ekonomikoan aintzatetsitako gastuak eta sarrerak 2. Ondare garbian zuzenean aintzatetsitako gastuak eta sarrerak			
GUZTIRA			

3. ESTADO DE OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS**a) Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias**

	Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
1. Aportación patrimonial directa 2. Aportación de bienes y derechos 3. Asunción y condonación de pasivos financieros 4. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias 5. (-) Devolución de bienes y derechos 6. (-) Otras devoluciones a la entidad o entidades propietarias			
TOTAL			

b) Otras operaciones con la entidad o entidades propietarias

	Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
1. Ingresos y gastos reconocidos directamente en la cuenta del resultado económico patrimonial 2. Ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto			
TOTAL			

DIRU-FLUXUAREN EGOERA-ORRIA

	Txosteneko oharrak	N Ek.	N-1 Ek.
I. Gestio-jardueren diru-fluxuak A) Kobrantzak 1. Zerga bidezko sarrerak 2. Jasotako transferentziak eta diru-laguntzak 3. Salmenta garbiak eta zerbitzu-emateak 4. Beste erakunde batzuek bildutako baliabideen gestioa 5. Kobratutako interesak eta dibidenduak 6. Beste kobrantza batzuk B) Ordainketak 7. Langileek eragindako gastuak 8. Emandako transferentziak eta diru-laguntzak 9. Hornidurak 10. Gestio bestelako gastuak 11. Beste erakunde batzuek bildutako baliabideen gestioa 12. Ordaindutako interesak 13. Beste ordainketa batzuk			
Gestio-jarduerengatiko diru-fluxu garbiak (+A-B)			
II. Inbertsio-jardueren diru-fluxuak C) Kobrantzak 1. Inbertsio errealeen salmenta 2. Aktibo finantzarioen salmenta 3. Inbertsio jardueren beste kobrantza batzuk			

	Txosteneko oharra	N Ek.	N-1 Ek.
<i>D) Ordainketak</i> 4. Inbertsio errealeen erosketa 5. Aktibo finantzarioen erosketa 6. Inbertsio jardueren beste ordainketa batzuk			
Inbertsio jarduerengatiko diru-fluxu garbiak (+C-D)			
III. Finantzaketa-jardueretako diru-fluxuak <i>E) Ondarearen hazkundera</i> 1. Erakunde jabearen edo jabeen ekarpenak <i>F) Erakunde jabeari edo jabeei egindako ordainketak</i> 2. Erakunde jabeari edo jabeei ekarpenak itzultzea eta emaitzak banatzea <i>G) Kobrantzak pasibo finantzarioen jaulkipenengatik</i> 3. Obligazioak eta bestelako balio negoziagarriak 4. Jasotako maileguak 5. Bestelako zorrak <i>H) Ordainketak pasibo finantzarioen diru-itzultzeengatik</i> 6. Obligazioak eta bestelako balio negoziagarriak 7. Jasotako maileguak 8. Bestelako zorrak			
Finantzaketa-jarduerengatiko diru-fluxu garbiak (+E-F+G-H)			
IV. Sailkatzeko dauden diru-fluxuak <i>I) Aplikatzeko dauden kobrantzak</i> <i>J) Aplikatzeko dauden ordainketak</i>			
Sailkatzeko dauden diru-fluxu garbiak (+I-J)			
V. Kanbio-tasen aldaketen eragina VI. Diruaren eta diruaren baliokide diren aktibo likidoen igoera/jaitsiera garbia (I + II + III + IV + V)			
Ekitaldiaren hasierako diruaren baliokide diren aktibo likidoak eta dirua			
Ekitaldiaren amaierako diruaren baliokide diren aktibo likidoak eta dirua			

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

	Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
I. Flujos de efectivo de las actividades de gestión <i>A) Cobros</i> 1. Ingresos tributarios 2. Transferencias y subvenciones recibidas 3. Ventas netas y prestaciones de servicios 4. Gestión de recursos recaudados por cuenta de otros entes 5. Intereses y dividendos cobrados 6. Otros Cobros <i>B) Pagos</i> 7. Gastos de personal 8. Transferencias y subvenciones concedidas 9. Aprovisionamientos 10. Otros gastos de gestión 11. Gestión de recursos recaudados por cuenta de otros entes 12. Intereses pagados 13. Otros pagos			
Flujos netos de efectivo por actividades de gestión (+A-B)			
II. Flujos de efectivo de las actividades de inversión <i>C) Cobros</i> 1. Venta de inversiones reales 2. Venta de activos financieros 3. Otros cobros de las actividades de inversión <i>D) Pagos</i> 4. Compra de inversiones reales 5. Compra de activos financieros 6. Otros pagos de las actividades de inversión			
Flujos netos de efectivo por actividades de inversión (+C-D)			

	Notas en memoria	EJ. N	EJ. N-1
III. Flujos de efectivo de las actividades de financiación			
<i>E) Aumentos en el patrimonio</i>			
1. Aportaciones de la entidad o entidades propietarias			
<i>F) Pagos a la entidad o entidades propietarias</i>			
2. Devolución de aportaciones y reparto de resultados a la entidad o entidades propietarias			
<i>G) Cobros por emisión de pasivos financieros</i>			
3. Obligaciones y otros valores negociables			
4. Préstamos recibidos			
5. Otras deudas			
<i>H) Pagos por reembolso de pasivos financieros</i>			
6. Obligaciones y otros valores negociables			
7. Préstamos recibidos			
8. Otras deudas			
Flujos netos de efectivo por actividades de financiación (+E-F+G-H)			
IV. Flujos de efectivo pendientes de clasificación			
<i>I) Cobros pendientes de aplicación</i>			
<i>J) Pagos pendientes de aplicación</i>			
Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación (+I-J)			
V. Efecto de las variaciones de los tipos de cambio			
VI. Incremento/disminución neta del efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo (I + II + III + IV + V)			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al inicio del ejercicio			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al final del ejercicio			

AURREKONTUAREN LIKIDAZIOAREN EGOERA-ORRIA**I. GASTUEN AURREKONTUAREN LIKIDAZIOA**

Gastuen aurrekontuaren likidazioak, dagokion aurrekontu araudian ezarritako desagregazio mailarekin, ondoko informazioa jasoko du:

- a) Aurrekontu-maileguak:
 - Hasierakoak.
 - Aldaketak.
 - Behin betikoak.
- b) Aintzatetsitako obligazio garbiak.
- c) Ordainketak.

II. SARREREN AURREKONTUAREN LIKIDAZIOA

Sarreraren aurrekontuaren likidazioak, dagokion aurrekontu araudian ezarritako desagregazio mailarekin, ondoko informazioa jasoko du:

- Aurrekontu-aurreikuspenak:
 - a) Hasierakoak:
 - Aldaketak.
 - Behin betikoak.
 - b) Aintzatetsitako eskubide garbiak.
 - c) Bildutako dirua.

III. AURREKONTUAREN EMAITZA

Aintzatetsitako eskubideen eta obligazioen zenbatekoetatik abiatuta, aurrekontuaren emaitzaren egoera-orriak ekitaldiaren aurrekontuaren emaitza kalkulatu eta azalduko du. Era berean, ondoko kontzeptuen emaitza partzialak jakinarazi eta kalkulatu ditu:

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO**I. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS**

La liquidación del Presupuesto de gastos contendrá con el nivel de desagregación establecido en la normativa presupuestaria aplicable la siguiente información:

- a) Créditos Presupuestarios:
 - Iniciales.
 - Modificaciones.
 - Definitivos.
- b) Obligaciones Reconocidas netas.
- c) Pagos.

II. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

La liquidación del Presupuesto de ingresos contendrá con el nivel de desagregación establecido en la normativa presupuestaria aplicable la siguiente información:

- Previsiones presupuestarias:
 - a) Iniciales:
 - Modificaciones.
 - Definitivas.
 - b) Derechos reconocidos netos.
 - c) Recaudación.

III. RESULTADO PRESUPUESTARIO

El estado del Resultado Presupuestario informará y calculará, a partir de los importes de los derechos reconocidos y las obligaciones reconocidas, el Resultado Presupuestario del ejercicio. Además informará y calculará del mismo modo los resultados parciales de:

1. Eragiketa korrienteak.
2. Kapital-eragiketak.
3. Merkataritza-eragiketak.
4. Eragiketa ez-finantzario guztiak.
5. Aktibo finantzarioak.
6. Pasibo finantzarioak.
7. Eragiketa finantzario guztiak.

MEMORIA***Memoriaren edukia***

1. Antolakuntza eta jarduera.
2. Kontuak aurkezteko oinarriak.
3. Aintzatespen- eta balioespen-arauak.
4. Ibilgetu materiala.
5. Ondasun higiezinak inbertsioak.
6. Ibilgetu ukiezina.
7. Errentamendu finantzarioak eta antzeko eragiketak.
8. Aktibo finantzarioak.
9. Pasibo finantzarioak.
10. Kontabilitate-estaldurak.
11. Beste erakunde batzuetarako eraikitako edo eskuratutako aktiboak eta beste izakin batzuk.
12. Atzerri-moneta.
13. Transferentziak, diru-laguntzak eta beste sarrera eta gastu batzuk.
14. Hornidurak eta kontingentziak.
15. Ingurumenari buruzko informazioa.
16. Salgai dauden aktiboak.
17. Ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuko aurkezpena jarduerak.
18. Beste erakunde publiko batzuek baliabideak banatzea-gatiko eragiketak.
19. Aurrekontuzkoak ez diren eragiketak.
20. Administrazio-kontratuak esleipen-prozedurak.
21. Gordailuan jasotako balioak.
22. Aurrekontu-informazioa.
23. Finantza-, ondare- eta aurrekontu-adierazleak.
24. Itxiera ondorengo gertaerak.
25. Ekitaldiaren ondarearen emaitza ekonomikoaren eta aurrekontu-emaitzaren arteko kontziliazioa.

1. Antolakuntza eta jarduera

Adierazi beharko dira:

1. Erakundearen sortze- eta erregulatze-araua.
2. Erakundearen jardura nagusia eta erregimen juridikoa, ekonomiko-finantzarioa eta kontratazioa.
3. Sarrera-iturri nagusien deskribapena.
4. Erakundearen fiskalitateari buruzko kontsiderazioak eta, beharrezkoa balitz, BEZari eta prorrata-ehunekoiari loturiko eragiketak.
5. Oinarrizko antolakuntza-egitura.
6. Erakundearen arduradun nagusiak.
7. Ekitaldian zehar, abenduaren 31ra arte dauden langileen kopurua.
8. Kontabilitate-subjektua, egotekotan, zein erakunderen menpe legokeen.
9. Taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak. Parte-hartzearen ehunekoa merkataritzako erakundeetan.

1. Operaciones corrientes.
2. Operaciones de capital.
3. Operaciones Comerciales.
4. Total de las operaciones no financieras.
5. Activos financieros.
6. Pasivos financieros.
7. Total de las operaciones financieras.

MEMORIA***Contenido de la memoria***

1. Organización y actividad.
2. Bases de presentación de las cuentas.
3. Normas de reconocimiento y valoración.
4. Inmovilizado material.
5. Inversiones inmobiliarias.
6. Inmovilizado intangible.
7. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar.
8. Activos financieros.
9. Pasivos financieros.
10. Coberturas contables.
11. Activos construidos o adquiridos para otras entidades y otras existencias.
12. Moneda extranjera.
13. Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos.
14. Provisiones y contingencias.
15. Información sobre medio ambiente.
16. Activos en estado de venta.
17. Presentación por actividades de la cuenta del resultado económico patrimonial.
18. Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.
19. Operaciones no presupuestarias.
20. Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación.
21. Valores recibidos en depósito.
22. Información presupuestaria.
23. Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios.
24. Hechos posteriores al cierre.
25. Conciliación entre el resultado económico patrimonial y el resultado presupuestario.

1. Organización y actividad

Se informará sobre:

1. Norma de regulación de la entidad.
2. Actividad principal de la entidad, su régimen jurídico, económico-financiero y de contratación.
3. Descripción de las principales fuentes de ingresos.
4. Consideración fiscal de la entidad y, en su caso, operaciones sujetas a IVA y porcentaje de prorrata.
5. Estructura organizativa básica.
6. Principales responsables de la entidad.
7. Número medio de empleados durante el ejercicio y a 31 de diciembre.
8. Entidad de la que depende, en su caso, el sujeto contable.
9. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas. Porcentaje de participación en las entidades con forma mercantil.

2. Kontuak aurkezteko oinarriak

Adierazi beharko dira:

1. Irudi fidela:

a) Irudi fidela helburu izateak eragotzi duelako ezarri ez diren informazioaren, kontabilitate publikoko oinarrien eta kontabilitate-irizpideen baldintzak, eta hala badagokio, eragina urteko kontuetan.

b) Irudi fidelaren helburua lortzeko oinarriak, ezarritako kontabilitate-irizpideak eta beharrezko informazio osagarria eta berau memorian txertatzea.

2. Informazioaren konparazioa:

a) Urteko kontuen egituraren aldaketa justifikatzen duten ohiz kanpoko arrazoiak.

b) Ekitaldiko kontuak aurreko ekitaldikoekin konparatzea eragotzen duten arrazoen azalpena.

c) Konparazioa errazteko aurreko ekitaldiko zenbatekoen egokitzapenen azalpena, eta kontrako kasuan, egokitzapen hori egiteko ezintasuna.

3. Kontabilitate-irizpideen eta errorearen zuzenketen aldaketan urteko kontuetan eraginak eta arrazoiak.

4. Kontabilitate-estimazioei buruzko informazioa, esanguratsuak direnean.

3. Aintzatespen- eta balioespen-arauak

Honako partida hauei aplikatutako kontabilitate-irizpideak adieraziko dira:

1. Ibilgetu materiala; ondokoa adieraziko da: amortizazio-irizpideak, narriaduragatiko balioespen-zuzenketak eta haien lehengoratzeta, gastu finantzarioen kapitalizazioa, hedatze-kostuak, modernizazioa eta hobekuntzak, konponketa handiaren edo ikuskaritza nagusiaren gastuak, aktiboaren eraispén-kostuak eta koka-penaren berriztapena, eta ibilgetu materialarentzako erakundeak egindako lanen kostua zehazteko irizpideak.

Ibilgetu mota bakoitzarentzat erabilitako geroko balioespen-eredua adieraziko da, dela kostuarena, dela errevalorizazioarena.

2. Ondasun higiezinak inbertsioak; lurra eta eraikuntzak ondasun higiezinak inbertsio moduan kalifikatzeko erabilitako irizpidea azalduko da, aurreko idatz-zatian adierazitako irizpideak zehaztuz.

3. Ibilgetu ukiezina; kapitalizatzeko edo aktibatzeke, amortizatzeko eta narriaduragatiko balioespen-zuzenketak egiteko erabili diren irizpideak zehaztuz.

Ibilgetu ukiezin baten balio-bizitza mugagabetzat kalifikatze-eraman duten zirkunstantzien justifikazioa.

Ibilgetu mota bakoitzarentzat erabilitako geroko balioespen-irizpidea adieraziko da, dela kostuarena, dela errevalorizazioarena.

4. Errentamenduak; errentamendu finantzarioko kontratuak eta antzeko eragiketak kontabilizatzeko irizpideak adieraziz.

5. Trukeak; jarraitutako irizpidea adieraziz eta aplikazioa justifikatuz, bereziki, ikuspuntu funtzionaletik edo erabilgarritik begiratuta trukea aktibo ez antzekotzat hartzea eraman duten baldintzak.

6. Aktibo eta pasibo finantzarioak, ondorengoak adieraziz:

a) Aktibo finantzarioen eta pasibo finantzarioen hainbat maila kalifikatzeko eta balioztatzeke nahiz arrazoizko balioaren aldaketak aintzatesteko erabilitako irizpideak.

b) Aktibo finantzarioetarako:

— Hasieran ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuko aldaketan arrazoizko balio bezala sailkatutako izaera, eta gainera, sailkapen hori egiteko aplikatutako irizpideak eta erakundeak aktibo finantzarioak erregistratzeko eta balio-esteko arauak adierazten diren betebeharrak bete dituela esaten duen azalpena.

— Narriadura dagoela erakusten duten ebidentziak badaudela erabakitzeke, balioespen-zuzenketak eta lehengoratzak erregistratzeko eta aktibo finantzario narriatuei baja emateko aplikatu diren irizpideak. Bereiziki, gestio eragiketen-

2. Bases de presentación de las cuentas

Se informará sobre:

1. Imagen fiel:

a) Requisitos de la información, principios contables públicos y criterios contables no aplicados por interferir el objetivo de la imagen fiel y, en su caso, incidencia en las cuentas anuales.

b) Principios, criterios contables aplicados e información complementaria necesaria para alcanzar el objetivo de imagen fiel y ubicación de ésta en la memoria.

2. Comparación de la información:

a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura de las cuentas anuales.

b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.

c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, la imposibilidad de realizar esta adaptación.

3. Razones e incidencia en las cuentas anuales de los cambios en criterios de contabilización y corrección de errores.

4. Información sobre cambios en estimaciones contables cuando sean significativos.

3. Normas de reconocimiento y valoración

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de gran reparación o inspección general, costes de desmantelamiento del activo y restauración de su emplazamiento, y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado material.

Se indicará el modelo de valoración posterior utilizado para cada clase de inmovilizado, bien sea el del coste o el de revalorización.

2. Inversiones inmobiliarias; señalando el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

3. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

Justificación de las circunstancias que han llevado a calificar como indefinida la vida útil de un inmovilizado intangible.

Se indicará el criterio de valoración posterior utilizado para cada clase de inmovilizado, bien sea el del coste o el de revalorización.

4. Arrendamientos; indicando los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

5. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a considerar a una permuta como de activos no similares desde un punto de vista funcional o vida útil.

6. Activos y pasivos financieros, indicando:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable.

b) Para los activos financieros:

— La naturaleza de los clasificados inicialmente como a valor razonable con cambios en la cuenta del resultado económico patrimonial, así como los criterios aplicados en dicha clasificación y una explicación de cómo la entidad ha cumplido los requerimientos señalados en la norma de registro y valoración relativa a activos financieros.

— Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como de registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los

gatiko zordunen eta kobratzeko bestelako kontuen balioespen-zuzenketak kalkulatzeko erabilitako irizpideak azpimarratu beharko dira. Halaber, birnegoziatu izan ez balira mugaeguneratuta edo narriatuta egongo liritekeen aktibo finantzario birnegoziatuei aplikatutako kontabilitate-irizpideak zehaztu beharko dira.

c) Aktibo finantzarioen eta pasibo finantzarioen baja erregistratzeko erabilitako irizpideak.

d) Berme finantzarioko kontratuak; hasierako balioespenean nahiz geroako jarraitutako irizpidea adieraziz, baita, hala bada, gorkio, dudazkotzat jotako bermeengatiko hornidurentzako jarraitutakoa ere.

e) Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan inbertsioak; narriaduragatiko balioespen-zuzenketak erregistratzeko aplikatutako irizpideei buruzko informazioa emango da.

f) Kategoría bakoitzeko tresna finantzarioetatik sortutako sarreak eta gastuak erabakitzeak erabilitako irizpideak: interesak, primak edo deskontuak, dibidenduak, etab.

7. Kontabilitate-estaldurak; estalitako partidaren eta estaldura-tresnaren balioespen-irizpideak adieraziz; eta aurreikusitako transakzioak, konpromiso irmoak eta aintzatetsitako aktibo edo pasiboen estaldurak bereiziz, baita estalduraren etena erregistratzeko aplikatutako balioespen-irizpideak ere.

8. Izakinak; balioespen-irizpideak zehaztuz eta, bereziki, balioespen-zuzenketen gainean egindakoak.

9. Beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboak; eraikuntza edo erosketa akordio edo kontratutik eratorritako sarreak eta gastuak aintzatesteko irizpideak adieraziz, eta hala bada, gorkio, aurrerapen-gradua zehazteko erabilitako metodoa zehaztuz. Metodo hori ezarri ezin izan bada, horren berri emango da.

10. Atzerri-monetan egindako transakzioak; euroaz bestelako monetako saldoaren balioespen-irizpideak adieraziz, eta momentu honetan nahiz euren jatorrian euroaz bestelako monetan adierazitako ondare-elementuaren kanbio-tasa eurotan kalkulatzeko erabilitako prozedura adieraziz.

11. Sarrerak eta gastuak; ezarritako irizpide orokorrak adieraziz.

12. Hornidurak eta kontingentziak; balioespen-irizpidea nahiz hirugarren batengandik jaso beharreko ordainen trataera adieraziz. Bereziki, hornidurei dagokienez, arrisku bakoitza zenbatesteko eta kalkulatzeko metodoaren azalpen orokorra eman beharko da.

13. Transferentziak eta diru-laguntzak; sailkatzeko eta, hala dagokienez, emaitzetara egozteko erabili den irizpidea adieraziz.

14. Baterako jarduerak; partaide den baterako negozioari dagozkion saldoak urteko kontuetan sartzeko erabili diren irizpideak adieraziz.

15. Salgai dauden aktiboak; aktibo horiek kalifikatzeko eta balioesteko jarraitutako irizpideak adieraziko dira.

4. Ibilgetu materiala

1. Epigrafe honetan sartutako balantzeko partida bakoitzaren eta dagozkion amortizazio metatuen eta balioespen-zuzenketen metatuen mugimenduen azterketa ekitaldian zehar. Kostu-ereduaren arabera balioetsitako aktiboak errealizazio-ereduaren arabera balioetsitakoetatik bereiziko dira. Ondokoa adierazi beharko da:

- a) Hasierako saldoa.
- b) Sarrerak.
- c) Beste partida batzuetatik egindako transferentziengatik igoerak.
- d) Irteerak.
- e) Beste partida batzuetara egindako transferentziengatik jaitsierak.

critérios utilizados para calcular las correcciones valorativas de los deudores por operaciones de gestión y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

c) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

d) Contratos de garantías financieras; indicando el criterio seguido tanto en la valoración inicial como posterior, así como, en su caso, para la dotación de provisiones por garantías clasificadas como dudosas.

e) Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

f) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

7. Coberturas contables; indicando los criterios de valoración del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, distinguiendo entre coberturas de activos o pasivos reconocidos, compromisos en firme y transacciones previstas, así como los criterios de valoración aplicados para el registro de la interrupción de la cobertura.

8. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, los seguidos sobre correcciones valorativas.

9. Activos construidos o adquiridos para otras entidades; indicando los criterios de reconocimiento de los ingresos y gastos derivados del contrato o acuerdo de construcción o adquisición, y en su caso, el método utilizado para determinar el grado de avance o realización y se informará en el caso de que no se hubiese podido aplicar dicho método.

10. Transacciones en moneda extranjera; indicando los criterios de valoración de saldos en moneda distinta del euro, y el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio en euros de elementos patrimoniales que, en la actualidad o en su origen, hubiesen sido expresados en moneda distinta del euro.

11. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados.

12. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero. En particular, en relación con las provisiones, deberá realizarse una descripción de los métodos de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

13. Transferencias y subvenciones; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

14. Actividades conjuntas; indicando los criterios seguidos por la entidad para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes a la actividad conjunta en que participe.

15. Activos en estado de venta: se indicarán los criterios seguidos para calificar y valorar dichos activos.

4. Inmovilizado material

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas acumuladas, distinguiendo entre aquellos activos valorados según el modelo de coste de aquellos valorados de acuerdo con el modelo de revalorización, indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Aumentos por traspasos de otras partidas.
- d) Salidas.
- e) Disminuciones por traspasos a otras partidas.

f) Ekitaldiko narriaduragatiko balioespen-zuzenketa garbiak (hornidurei horniduren lehengoratzek kendura).

g) Ekitaldiko amortizazioak.

h) Ekitaldiko errebalorizazioengatiko igoera (errebalorizazio-eredua).

i) Amaierako saldoa.

2. Datu hauei buruzko informazioa:

a) Bizitza erabilgarria eta hainbat elementu motatan erabilitako amortizazio-koefizienteak, baita elementu bereko hainbat zatiri ezarritako koefizientei buruzko informazioa ere.

b) Ekitaldian kapitalizatutako gastu finantzarioen zenbatekoa, egongo balitz.

c) Errebalorizazio-ereduaren arabera balioetsitako ondasunen arrazoizko balioa zehazteko erabilitako irizpidea, zehazki, azkeneko errebalorizazioa gertatu den ekitaldikoa.

d) Esleipen bidez jasotako ondasunak, balantzearen mailan, aktibatutako balioa, amortizazioak eta narriaduragatiko balioespen-zuzenketa metatuak zehaztuz.

Ekitaldian zehar esleipen bidez jasotako ondasunen identifikazioa.

e) Ekitaldian zehar esleipen bidez ondasunak eman zaizkien erakundeen identifikazioa.

f) Ekitaldian zehar lagapen bidez jasotako ondasunen identifikazioa.

g) Ekitaldian zehar lagapen bidez ondasunak eman zaizkien erakundeen identifikazioa.

h) Ibilgetu materialaren ondasunen gaineko errentamendu finantzarioak eta zenbateko esanguratsua duten antzeko eragiketak, memoriako beste zati batzuetako informazioa kaltetu gabe.

i) Erabilera orokorrera bideratutako ondasunen berri eman go da, ondare historikoaren ondasunen eta azpiegituren artean bereiziz, lehen kasuan informazioa tasen arabera desglosatuz, eta ondare historikoaren ondasunen kasuan, gutxienez eraikuntzak eta gainerakoak bereiziz.

5. Ondasun higiezinak inbertsioak

Aurreko oharrean eskatzen den informazioa emango da.

6. Ibilgetu ukiezina

1. Epigrafe honetan sartutako balantzeko partida bakoitzaren eta dagozkion amortizazio metatuen eta balioespen-zuzenketa metatuen mugimenduen azterketa ekitaldian zehar. Kostu-ereduaren arabera balioetsitako aktiboak errebalorizazio-ereduaren arabera balioetsitakoetatik bereiziko dira. Ondokoa adierazi behar da:

a) Hasierako saldoa.

b) Sarrerak.

c) Beste partida batzuetatik egindako transferentziengatiko igoerak.

d) Irteerak.

e) Beste partida batzuetara egindako transferentziengatiko jaitsierak.

f) Narriaduragatiko balioespen-zuzenketa garbiak (hornidurei horniduren lehengoratzek kendura).

g) Ekitaldiko amortizazioak.

h) Ekitaldiko errebalorizazioengatiko igoera (erakundeak geroako balioespenerako errebalorizazio-eredua erabiltzen duenean).

i) Amaierako saldoa.

2. Datu hauei buruzko informazioa:

a) Bizitza erabilgarriak edo elementu mota ezberdinetan erabilitako amortizazio-koefizienteak.

b) Ekitaldian kapitalizatutako gastu finantzarioen zenbatekoa, egongo balitz.

f) Correcciones valorativas netas por deterioro del ejercicio (dotaciones menos reversiones de dotaciones).

g) Amortizaciones del ejercicio.

h) Incremento por revalorización en el ejercicio (modelo de revalorización).

i) Saldo final.

2. Información sobre:

a) Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados en los diferentes tipos de elementos, así como información, en su caso, sobre los coeficientes aplicados a distintas partes de un mismo elemento.

b) Importe de los gastos financieros capitalizados, en su caso, en el ejercicio.

c) Criterio utilizado para determinar el valor razonable de los bienes valorados de acuerdo con el modelo de revalorización, en particular, del ejercicio en que se ha efectuado la última revalorización.

d) Bienes recibidos en adscripción, a nivel partida de balance, con indicación, de su valor activado, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

Identificación de los bienes recibidos en adscripción durante el ejercicio.

e) Identificación de los entes a los que se haya entregado bienes en adscripción durante el ejercicio.

f) Identificación de los bienes recibidos en cesión durante el ejercicio.

g) Identificación de los entes a los que se haya entregado bienes en cesión durante el ejercicio.

h) Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar de importe significativo sobre bienes del inmovilizado material, sin perjuicio de la información requerida en otras partes de la memoria.

i) Se informará de los bienes que se encuentren destinados al uso general, distinguiendo entre infraestructuras y bienes del patrimonio histórico, desglosando la información por tipos en el primer caso, y para el caso del los bienes del patrimonio histórico, distinguiendo, al menos, entre construcciones y el resto.

5. Inversiones inmobiliarias

Se dará la información requerida en la nota anterior.

6. Inmovilizado intangible

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas acumuladas, distinguiendo entre aquellos activos valorados según el modelo de coste de aquellos valorados de acuerdo con el modelo de revalorización, indicando lo siguiente:

a) Saldo inicial.

b) Entradas.

c) Aumentos por traspasos de otras partidas.

d) Salidas.

e) Disminuciones por traspasos a otras partidas.

f) Correcciones valorativas netas por deterioro (dotaciones menos reversiones de dotaciones).

g) Amortizaciones del ejercicio.

h) Aumento por revalorización en el ejercicio (cuando la entidad utilice el modelo de la revalorización para la valoración posterior).

i) Saldo final.

2. Información sobre:

a) Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados en los diferentes tipos de elementos.

b) Importe de los gastos financieros capitalizados, en su caso, en el ejercicio.

c) Errebalorizazio-ereduaren arabera ondasunen arrazoizko balioa zehazteko erabilitako irizpidea, zehazki, azkeneko errebalorizazioa gertatu den ekitaldikoa.

7. Errentamendu finantzarioak eta antzeko eragiketak

Errentatzaileek ondoko informazioa emango dute:

Errentamendu finantzarioko akordio esanguratsuen edo antzeko eragiketen deskripzio orokorra.

Sortu gabeko sarrera finantzarioak, eta eragiketaren osagai finantzarioa banatzeko irizpidea.

Errentatzaileek ondoko informazioa emango dute:

Aktibo mota bakoitzeko, aktiboaren hasierako zenbatekoa, balio hori aktiboaren arrazoizko balioari edo, bestela, egin beharreko ordainketen eta izakinen balio eguneratuari dagokion adieraziz, erosketarako aukerarik balego.

Errentamendu finantzarioko akordio esanguratsuen deskripzio orokorra.

Kontratu hauetatik sortzen diren aktiboaren informazioa memorian eman beharko da, izaera horretako aktiboari dagokienaren arabera, aurreko oharretan ibilgetu materialari, ukiezinari eta ondasun higiezinak inbertsioei buruz ezarritakoa betez.

8. Aktibo finantzarioak

Aktibo finantzarioen kasuan, ohiko jardueratik eratorritako eragiketengatik kredituen kasuan eta estaldura-tresna izendatutako eratorrien kasuan izan ezik, ondokoaren berri emango da:

1. Balantzeari buruzko informazioa.

a) Balantzearen aktibo finantzarioen sailkapenaren eta horien gainean «Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balio-espen-arauan ezartzen diren kategorien arteko kontziliazioaren laburpenaren egoera-orria aurkeztuko da, ondoko egitura jarraituz:

Kategoriak	EPE luzeko aktibo finantzarioak						EPE motzeko aktibo finantzarioak						Guztira	
	Ondarean egin-dako inbertsioak		Zorra ordezkatzendut baloreak		Beste inbertsio batzuk		Ondarean egin-dako inbertsioak		Zorra ordezkatzendut baloreak		Beste inbertsio batzuk			
	N Ek.	N-1 Ek.	N Ek.	N-1 Ek.	N Ek.	N-1 Ek.	N Ek.	N-1 Ek.	N Ek.	N-1 Ek.	N Ek.	N-1 Ek.	N Ek.	N-1 Ek.
Kredituak eta kobratu beharreko partidak Mugaegunera arte mantendutako inbertsioak Arrazoizko balioko aktibo finantzarioak, emaitzetan aldaketekin Inbertsioak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan Aktibo finantzario salgarriak .														
GUZTIRA.....														

Categorías	Activos financieros a largo plazo						Activos financieros a corto plazo						Total	
	Inversiones en patrimonio		Valores representativos de deuda		Otras inversiones		Inversiones en patrimonio		Valores representativos de deuda		Otras inversiones			
	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1
Créditos y partidas a cobrar . Inversiones mantenidas hasta el vencimiento..... Activos financieros a valor razonable con cambio en resultados..... Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas Activos financieros disponibles para la venta														
TOTAL.....														

c) Criterio utilizado para determinar el valor razonable de los bienes valorados de acuerdo con el modelo de revalorización, en particular del ejercicio en que se ha efectuado la última revalorización.

7. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar

Los arrendadores suministrarán la siguiente información:

Descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero u operación similar.

Los ingresos financieros no devengados y el criterio de distribución del componente financiero de la operación.

Los arrendatarios suministrarán la siguiente información:

Para cada clase de activos, del importe por el que se ha reconocido inicialmente el activo, indicando si éste corresponde al valor razonable del activo o, en su caso, al valor actual de los pagos a realizar y existencia, en su caso, de la opción de compra.

Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero.

A los activos que surjan de estos contratos, les será de aplicación la información a incluir en memoria correspondiente a la naturaleza de los mismos, establecidas en las notas anteriores, relativas a inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible.

8. Activos financieros

Para los activos financieros, excepto los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual y los derivados designados instrumentos de cobertura, se informará sobre:

1. Información relacionada con el balance.

a) Se presentará un estado resumen de la conciliación entre la clasificación de activos financieros del balance y las categorías que se establecen de los mismos en la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos Financieros», de acuerdo con la siguiente estructura:

b) Birsailkapena.

«Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauko 9. atalean ezarritakoaren arabera, ekitaldian zehar erakundeak aktibo finantzario bat birsailkatuko balu eta aktibo hori kostuan edo amortizatutako kostuan balioestera igaroko balitz arrazoizko balioan balioetsi beharrean, edo alderantziz, kategoria hauetako bakoitzaren birsailkatutako zenbatekori buruzko informazioa eman du, bai eta birsailkatzeak arrazoiak azaldu ere.

c) Bermean emandako aktibo finantzarioak.

Erakundeak bermearekin emandako aktibo finantzarioen kontabilitate-balioaren berri emango du, baita aktibo horien motaren berri ere.

d) Balio-narriaduragatiko zuzenketak.

Aktibo finantzario mota bakoitzeko, balio-narriadura erregistratzeko erabilitako kontu-zuzentzaileen mugimenduen berri emango du erakundeak.

2. Ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuarekin erlazionatutako informazioa.

Erakundeak adierazi beharko ditu:

a) «Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauan definitutako aktibo finantzarioen kategoria ezberdinetatik etorritako ekitaldiko emaitza garbiak.

b) Sarrera eta gastu finantzarioak, interes-tasa efektiboaren metodoa aplikatuz kalkulatuak.

3. Kanbio-tasaren eta interes-tasaren arriskuei buruzko informazioa.

a) Kanbio-tasaren arriskua. Euroaz bestelako monetan egindako inbertsio finantzarioen berri emango da.

b) Interes-tasaren arriskua. Amortizatutako kostuaren arabera balioesten diren aktibo finantzarioen kasuan, interes-tasa finkoaren eta aldakorren arabera aktiboen arteko banaketaren inguruan informatuko da.

4. Inbertsioak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkar-tuetan.

Taldeko erakundeetan, talde anitzen eta elkartuen inguruko informazioa emango da eta bakoitzarentzako ondokoa zehaztuko da:

- Izena, forma juridikoa eta egiten dituzten jarduerak.
- Partaidetza-ehunekoa.
- Kapitalaren edo ondarearen, erreserben, ondare garbiaren beste partida batzuen eta azken ekitaldiko emaitzaren zenbatekoak.
- Partaidetza-liburuaren arabera balioa.
- Hainbat partaidetzatan erregistratutako narriaduragatiko balio-zuzenketen zenbatekoa.

5. Bestelako informazioa.

Aktibo finantzarioei eragiten dien beste edozer informazio esanguratsu.

9. Pasibo finantzarioak

Pasibo finantzarioen kasuan, erakundearen ohiko eragiketen eta estaldura-tresna izendatutako eratorrien ondorioz ordaindu beharreko kontuen kasuan izan ezik, ondoko informazioa sartuko da:

1. Zorren egoera eta mugimenduak:

Zor bakoitzaren kasuan 1.a) Kostu amortizatutako zorak eta 1.b) Arrazoizko balioko zorak izeneko egoera-orrietan jasotakoa beteko da.

Era berean, balantzearen pasibo finantzarioen sailkapenaren eta «Pasibo finantzarioak» 9. aintzatespen- eta balioespen-arauaren 1.c) Kategorien arabera laburpena izeneko egoera-orrian jasotako egitura izango du_ ezartzen diren kategorien arteko kontziliazioaren laburpen egoera-orria aurkeztuko da.

b) Reclasificación.

Si, de conformidad con lo establecido en el apartado 9 de la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos Financieros», la entidad hubiese reclasificado durante el ejercicio un activo financiero, de forma que éste pase a valorarse al coste o al coste amortizado en lugar de a valor razonable, o viceversa, informará sobre el importe reclasificado de cada una de estas categorías, y el motivo de la reclasificación.

c) Activos financieros entregados en garantía.

La entidad informará del valor contable de los activos financieros entregados en garantía así como de la clase de activos financieros a la que pertenecen.

d) Correcciones por deterioro del valor.

La entidad informará, para cada clase de activo financiero, del movimiento de las cuentas correctoras utilizadas para registrar el deterioro de valor.

2. Información relacionada con la cuenta del resultado económico-patrimonial.

La entidad informará sobre:

a) Los resultados del ejercicio netos procedentes de las distintas categorías de activos financieros definidas en la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

b) Los ingresos y gastos financieros calculados por aplicación del método del tipo de interés efectivo.

3. Información sobre los riesgos de tipo de cambio y de tipo de interés.

a) Riesgo de tipo de cambio. Se informará sobre las inversiones financieras en moneda distinta del euro.

b) Riesgo de tipo de interés. Para los activos financieros que se valoren al coste amortizado, se informará sobre su distribución entre activos a tipo de interés fijo y a tipo variable.

4. Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Se detallará información sobre las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, especificando para cada una de ellas:

- Denominación, forma jurídica y actividades que ejercen.
- Porcentaje de participación.
- Importe del capital o patrimonio, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio.
- Valor según libros de la participación.
- Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones.

5. Otra información.

Cualquier otra información de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros.

9. Pasivos financieros

Para los pasivos financieros, excepto para las cuentas a pagar por operaciones habituales de la entidad y los derivados designados instrumentos de cobertura, se incluirá la siguiente información:

1. Situación y movimientos de las deudas:

Para cada deuda se cumplimentará la información requerida en los estados 1.a) Deudas al coste amortizado y 1.b) Deudas a valor razonable.

Asimismo se presentará un estado resumen de la conciliación entre la clasificación de pasivos financieros del balance y las categorías que se establecen en la norma de reconocimiento y valoración número 9, «Pasivos financieros», que tendrá la estructura que figura en el estado 1.c) Resumen por categorías.

1.a) Kostu amortizatuko zorrak.

1.a) Deudas al coste amortizado.

Zorra identifikatzea	ITE	Zorra urtarilaren 1ean		Sorkuntzak		ITEren arabera sortutako zorrak		Baliogabetutako interesak (7)	Kanbio-diferentziak		Murrizketak		Zorra abenduaren 31n	
		Kostu amortizatua (1)	Interes esplizituak (2)	Dirua (3)	Gastuak (4)	Esplizituak (5)	Gainerakoak (6)		Kostu amortizatuko (8)	Interes esplizituak (9)	Kontabilitate-balioa (10)	Emaitza (11)	Kostu amortizatua (12) = (1) + (3) - (4) + (6) + (8) - (10)	Interes esplizituak (13) = (2) + (5) + (9) - (6)

Identificación Deuda	TIE	Deuda al 1 de enero		Creaciones		Intereses devengados según TIE		Intereses cancelados (7)	Diferencias de cambio		Disminuciones		Deuda al 31 diciembre	
		Coste amortizado (1)	Intereses explícitos (2)	Efectivo (3)	Gastos (4)	Explícitos (5)	Resto (6)		Del coste amortizado (8)	De intereses explícitos (9)	Valor contable (10)	Resultado (11)	Coste amortizado (12) = (1) + (3) - (4) + (6) + (8) - (10)	Interese explícitos (13) = (2) + (5) + (9) - (6)

1.b) Arrazoizko balioko zorrak.

1.b) Deudas a valor razonable.

Zorra identifikatzea	Zorra urtarilaren 1ean		Sorkuntzak		Sortutako interesak (5)	Baliogabetutako interesak (6)	Arrazoizko balioaren aldaketak (7)	Kanbio-diferentziak		Murrizketak (10)	Zorra abenduaren 31n	
	Ex coupon balioa (1)	Interes esplizituak (2)	Dirua (3)	Gastuak (4)				Ex coupon balioarena (8)	Interes esplizituak (9)		Ex coupon balioa (11) = (1) + (3) + (7) + (8) - (10)	Interes esplizituak (10) = (2) + (5) + (9) - (6)

Identificación deuda	Deuda al 1 enero		Creaciones		Intereses devengados (5)	Intereses cancelados (6)	Variación valor razonable (7)	Diferencias de cambio		Disminuciones (10)	Deuda al 31 diciembre	
	Valor ex-cupón (1)	Intereses explícitos (2)	Efectivo (3)	Gastos (4)				Del valor ex -cupón (8)	De intereses explícitos (9)		Valor ex -cupón (11) = (1) + (3) + (7) + (8) - (10)	Intereses explícitos (10) = (2) + (5) + (9) - (6)

1.c) Arrazoizko balioko zorrak.

1.c) Resumen por categorías.

Kategoriak Mailak	EPE luzeko pasibo finantzarioak						EPE motzeko pasibo finantzarioak						Guztira	
	Obligazioak eta bonuak		Kreditu-erakun- deekin diren zorrak		Bestelako zorrak		Obligazioak eta bonuak		Kreditu-erakun- deekin diren zorrak		Bestelako zorrak			
	N Ek.	N-1 N Ek.	N Ek.	N-1 Ek.	N Ek.	N-1 Ek.	N Ek.	N-1 Ek.	N Ek.	N-1 Ek.	N Ek.	N-1 Ek.	N Ek.	N-1 Ek.
Kostu amortizatuko zorrak.... Arrazoizko balioko zorrak														
GUZTIRA.....														

Categorías Clases	Pasivos financieros a largo plazo						Pasivos financieros a corto plazo						Total	
	Obligaciones y bonos		Deudas con entidades de crédito		Otras deudas		Obligaciones y bonos		Deudas con entidades de crédito		Otras deudas			
	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1
Deudas a coste amortizado . Deudas a valor razonable.....														
TOTAL.....														

2. Kreditu-lineak. Kreditu-linea bakoitzeko erabilgarri dagoen zenbatekoaren berri emango da, eta adieraziko dira halaber: emandako muga, erabilitako zatia eta erabili gabeko zatiaren gaineko komisioa (ehunekoa).

3. Kanbio-tasaren eta interes-tasaren arriskuei buruzko informazioa.

a) Kanbio-tasaren arriskua. Euroaz bestelako monetan egindako inbertsio finantzarioen berri emango da.

b) Interes-tasaren arriskua. Kostu amortizatuko aktibo finantzarioen kasuan, interes-tasa finkoko eta aldakorreko aktiboen arteko banaketaren berri emango da.

4. Abalak eta emandako beste berme batzuk.

Emandako berme bakoitzeko, taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandakoak gainerakoetatik bereiziz, bermatutako zorraren mugaegunaren datari, bermatutako gehieneko zenbatekoari (ekitaldian zehar izandako bilakaera zehaztuz), eta ezarri diren hornidura garbiei (hornidurei lehengoratzek kenduta) buruzko informazioa emango da.

5. Bestelako informazioa:

a) Zorren zenbatekoa berme errealarekin.

b) Ekitaldian zehar ordaindu ez diren zorrak, eta ez ordaintzearen egoera urteko kontuak formulatu diren datan.

c) Ez ordaintzeaz bestelako egoera batzuk, mailegu-emateari aurrez ordaintzeko eskatzeko eskubidea ematen diotenak.

d) Ekitaldiaren itxieran pasibo diren deribatu finantzarioak, kontabilitate-estaldura ezartzen ez zaienak, deribatutako tresna zergatik mantentzen den azalduz.

e) Pasibo finantzarioei eragiten dien beste edozer informazio erreal.

10. Kontabilitate-estaldurak

«Kontabilitate-estaldurak» 10. aintzatespen- eta balioespen-araua aplikagarri den eragiketa bakoitzeko ondoko informazioa aurkeztuko da:

1. Estaldura-tresnaren, estalitako partidaren eta estali diren arriskuen izaeraren deskripzio zehatza.

2. Kontabilitate-estaldurak ezartzeko baldintzak betetzen direla erakusten duen justifikazioa.

3. Estaldura-tresnaren kontabilitate-balioa ekitaldiaren hasieran eta amaieran.

4. Estalitako arriskuaren ondorioz sortutako estalitako partidaren aldaketek ondorengo ekitaldiei eragiten dien estalduren kasuan, ondokoaren berri emango da:

— Ekitaldian zehar ondare garbian (parte eraginkorra), eta hala badagokio, ondarearen emaitza ekonomikoan (parte ez eraginkorra) aintzatetsi diren estaldura-tresnen balio-aldaketak.

— Ekitaldian zehar ondare garbitik murriztu den zenbatekoa, ondarearen emaitza ekonomikoari egotzi zaion edo estalitako partidaren hasierako balioan txertatu den zehaztuz. Lehen kasuan erregistratu den partidak adieraziko dira.

— Ekitaldiaren itxieran ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura edo estalitako partidaren hasierako baliora transferitzeko dauden ondare garbian aintzatetsitako zenbatekoak eta transferentzia hori egitea espero den ekitaldiak.

5. Estalitako arriskuaren ondorioz sortutako estalitako partidaren aldaketek ekitaldiko emaitzari eragiten dioten estalduren kasuan, estaldura-tresnaren balio-aldaketen zenbatekoaren eta estalitako partidaren balio-aldaketen zenbatekoaren berri emango da. Zenbateko horiek ekitaldiaren ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuari egotzitako estalitako arriskuari atxikitze modukoak izango dira.

6. Estaldura-kontabilitatea eten duten eragiketak, arrazoia adieraziz.

2. Líneas de crédito. Para cada línea de crédito se informará del importe disponible, indicando también el límite concedido, la parte dispuesta, y la comisión, en porcentaje, sobre la parte no dispuesta.

3. Información sobre los riesgos de tipo de cambio y de tipo de interés.

a) Riesgo de tipo de cambio. Se informará sobre las deudas en moneda distinta del euro.

b) Riesgo de tipo de interés. Para los pasivos financieros a coste amortizado, se informará sobre su distribución entre pasivos a tipo de interés fijo y a tipo variable.

4. Aavales y otras garantías concedidas.

Para cada garantía concedida, distinguiendo las concedidas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas del resto, se informará de la fecha de vencimiento de la deuda garantizada, del importe máximo garantizado, detallando su evolución durante el ejercicio, y de las provisiones netas (dotaciones menos reversiones) que se hayan dotado.

5. Otra información:

a) El importe de las deudas con garantía real.

b) Deudas impagadas durante el ejercicio y situación del impago a la fecha de formulación de las cuentas anuales.

c) Otras situaciones distintas del impago que hayan otorgado al prestamista el derecho a reclamar el pago anticipado.

d) Derivados financieros que al cierre del ejercicio sean pasivos a los que no se aplique la contabilidad de coberturas, indicando los motivos por los que se mantiene el instrumento derivado.

e) Cualquier otra información de carácter sustantivo que afecte a los pasivos financieros.

10. Coberturas contables

Para cada operación a la que sea aplicable la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables» se presentará la siguiente información:

1. Descripción detallada del instrumento de cobertura, de la partida cubierta y de la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos.

2. Justificación de que se siguen cumpliendo los requisitos para aplicar la contabilidad de coberturas.

3. Valor contable del instrumento de cobertura al inicio y al cierre del ejercicio.

4. Para las coberturas en las que las variaciones en la partida cubierta debidas al riesgo cubierto afecten al resultado de ejercicios posteriores, se informará de:

— Variaciones de valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido durante el ejercicio en el patrimonio neto (parte eficaz) y, en su caso, en la cuenta del resultado económico patrimonial (parte ineficaz).

— Importe que se haya reducido del patrimonio neto durante el ejercicio, detallando si se ha imputado a la cuenta del resultado económico patrimonial o se ha incluido en el valor inicial de la partida cubierta, indicando en el primer caso las partidas en las que se han registrado.

— Importes reconocidos en el patrimonio neto que, al cierre del ejercicio, estén pendientes de traspasar a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta y los ejercicios en los cuales se espera realizar dicho traspaso.

5. Para las coberturas en las que las variaciones en la partida cubierta debidas al riesgo cubierto afecten al resultado del ejercicio, se informará sobre el importe de las variaciones de valor del instrumento de cobertura y el importe de las variaciones de valor de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto imputadas a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio.

6. Operaciones para las que se ha interrumpido la contabilidad de coberturas, indicando su causa.

11. Beste erakunde batzuetarako eraikitako edo erositako aktiboak eta bestelako izakinak

Epigrafe honetan sartutako kontuaren mugimenduaren eta balioespen-zuzenketa metatuaren berri emango da ekitaldian zehar. Hona-koa adieraziko da:

- Hasierako saldoa.
- Sarrerak.
- Irteerak.
- Ekitaldiko narriaduragatiko balioespen-zuzenketa garbiak (hornidurei horniduren lehengoratzekak kendura).
- Amaierako saldoa.

12. Atzerri-moneta

Adierazi beharko dira:

1. Atzerri-monetan emandako aktibo eta pasibo finantzarioen zenbateko osoa, balantzearen partidaren arabera.

2. Ekitaldiko emaitzan aintzatetsitako kanbio-diferentzien zenbatekoa. Bereizita aurkeztuko dira, batetik epealdian zehar likidatu diren transakzioetatik eratorritakoak, eta bestetik, bizirik daudenak edo ekitaldiaren itxieran mugaeguneratzeko zain daudenak, emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioan balioesten diren aktibo eta pasibo finantzarioetatik eratorritakoak izan ezik.

13. Transferentziak, diru-laguntzak eta beste sarrera eta gastu batzuk

Adierazi beharko dira:

1. Zenbateko esanguratsua duten jasotako diru-laguntzen eta transferentzien zenbatekoa eta ezaugarriak, baita diru-laguntzak jaso eta baliatu ahal izateko ezarritako baldintzak betetzea edo ez betetzea eta emaitzei egozteko irizpidea ere.

2. Zenbateko esanguratsua duten emandako transferentzien eta diru-laguntzen zenbatekoa eta ezaugarriak.

3. Erakundearen sarrerei edo gastuei eragiten dien edozer egoera esanguratsua.

14. Hornidurak eta kontingentziak

1. Balantzean aintzatetsitako hornidura bakoitzarentzat, abalei eta emandako beste berme batzuei dagozkienentzat salbu, ondokoa adierazi beharko da:

a) Balantzeko partida bakoitzak ekitaldian izan duen mugimenduaren analisia, zehaztuz:

- Hasierako saldoa.
- Igoerak.
- Murritzketak.
- Amaierako saldoa.

b) Onartutako obligazioaren izaera.

2. Pasibo kontingente bakoitzarentzat, abalei eta emandako beste berme batzuei loturikoen kasuan izan ezik, ondokoa adieraziko da, non eta ez diren baliabide gutxi ateratzen:

- a) Izaeraren azalpen labur bat.
- b) Eboluzio aurreikusgarria, eta zein faktoreren baitan dagoen.

c) Inoiz, salbuespenez, horniduraren bat balantzean ezin izan bada erregistratu, ezin izan delako fidagarritasunez balioetsi, balioespen hori zergatik ezin den egin azalduko da, aurrekoaz gain.

3. Aktibo kontingente mota bakoitzaren kasuan ondokoa adieraziko da:

- a) Izaeraren azalpen labur bat.
- b) Eboluzio aurreikusgarria, eta zein faktoreren baitan dagoen.

15. Ingurumenari buruzko informazioa

Ondokoari buruzko informazioa emango da:

1. Ekitaldian sortutako gastuak, ingurumena hobetzea eta babestea helburu dutenak, helburua adieraziz.

11. Activos construidos o adquiridos para otras entidades y otras existencias

Se informará del movimiento durante el ejercicio de la cuenta incluida en este epígrafe y de la corrección valorativa acumulada, indicando lo siguiente:

- Saldo inicial.
- Entradas.
- Salidas.
- Correcciones valorativas netas por deterioro del ejercicio (dotaciones menos reversiones de dotaciones).
- Saldo final.

12. Moneda extranjera

Se informará sobre:

1. Importe global, a nivel partida del balance, de los elementos de activo y pasivo denominados en moneda extranjera.

2. Importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del ejercicio, presentando por separado las que provienen de transacciones que se han liquidado a lo largo del periodo de las que están vivas o pendientes de vencimiento a la fecha de cierre del ejercicio, con excepción de las procedentes de los activos y pasivos financieros que se valoren al valor razonable con cambios en resultados.

13. Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos

Se informará sobre:

1. Importe y características de las transferencias y subvenciones recibidas, cuyo importe sea significativo, así como sobre el cumplimiento o incumplimiento de las condiciones impuestas para la percepción y disfrute de las subvenciones y el criterio de imputación a resultados.

2. Importe y características de las transferencias y subvenciones concedidas, cuyo importe sea significativo.

3. Cualquier circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los ingresos o a los gastos de la entidad.

14. Provisiones y contingencias

1. Para cada provisión reconocida en el balance, salvo las relativas a avales y otras garantías concedidas, deberá indicarse:

a) Análisis del movimiento de cada partida del balance durante el ejercicio, indicando:

- Saldo inicial.
- Aumentos.
- Disminuciones.
- Saldo final.

b) Naturaleza de la obligación asumida.

2. A menos que sea remota la salida de recursos, para cada tipo de pasivo contingente, salvo los relativos a avales y otras garantías concedidas, se indicará:

- a) Una breve descripción de su naturaleza.
- b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende.

c) En el caso excepcional en el que una provisión no se haya podido registrar en el balance debido a que no puede ser valorada de forma fiable, adicionalmente, se explicarán los motivos por los que no se puede hacer dicha valoración.

3. Para cada tipo de activo contingente se indicará:

- a) Una breve descripción de su naturaleza.
- b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende.

15. Información sobre medio ambiente

Se facilitará información sobre:

1. Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, indicando su destino.

2. Ekitaldian egindako inbertsioak ingurumen arrazoiak direla-eta.

16. Salgai dauden aktiboak

Zenbatekoa esanguratsua denean salgai dauden aktiboen deskripzio zehatza egingo da, eta zenbatekoa nahiz sailkapen hori eragin duten baldintzak adieraziko dira.

17. Ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuko aurkezpena jardueraka

Erakundeak ondarearen emaitza ekonomikoaren kontua aurkeztu ahaliko du, horretan sartutako gastu ekonomikoak jardueraka sailkatuta.

18. Beste erakunde publiko batzuek baliabideak banatzeagatik eragiketa

Eman beharreko informazioa ezarri beharreko araudiaren arabera osatuko da.

19. Aurrekontuzkoak ez diren eragiketak

Aurrekontuzkoak ez diren diruzaintzako eragiketen berri emango da, baldin eta ondorengo hauen sorrera edo iraungitzea eragin den ekitaldian zehar egindako eragiketak barne hartzen badi-tuzte:

- Zordunak eta hartzekodunak, erakundearen aurrekontura egotzi behar ez direnak, erakundearentzako indarrean den araudiarekin bat, ez sortzen direnean, ez mugaegu-neratzen direnean.
- Ordainketak adierazten dituzten partidak eta behin betiko aplikatzeko dauden kobrantzak, aurrekontuzko eragike-tenetatik zein aurrekontuzkoak ez direnengatik.

Informazio hau ondoko egoera-orriek osatuko dute:

1. Aurrekontuzkoak ez diren zordunen egoera-orria. Zordun izaerako kontzeptu bakoitzerako, aurrekontuzkoak ez diren eragi- ketak kontabilitatean islatzen dituztenentzat, ondokoa adieraziko da:

- Saldoa urtarilaren 1ean.
- Ekitaldian zehar egindako zordunketak.
- Ekitaldian zehar egindako ordainketak.
- Abenduaren 31n kobratzeko dauden zordunak.

2. Aurrekontuzkoak ez diren hartzekodunen egoera-orria. Har- tzekodun izaerako kontzeptu bakoitzarentzat, aurrekontuzkoak ez diren eragiketak kontabilitatean islatzen dituztenentzat, ondokoa adie- raziko da:

- Saldoa urtarilaren 1ean.
- Ekitaldian zehar egindako ordainketak.
- Ekitaldian zehar egindako zordunketak.
- Abenduaren 31n ordaintzeko dauden hartzekodunak.

3. Aplikatzeko dauden partidaren egoera-orria. Aurrekontuzkoa ez den kontzeptu bakoitzerako, zeintzuen bidez islatzen baitiren apli- katzeko dauden kobrantzak eta ordainketak, ondokoa adieraziko da:

- a) Aplikatzeko dauden kobrantzei dagokienez:
 - Urtarrilaren 1ean aplikatzeko dauden kobrantzak.
 - Hasierako saldoaren aldaketak.
 - Ekitaldian zehar egindako ordainketak.
 - Aplikatzeko dauden kobrantza guztiak.
 - Ekitaldian zehar aplikatutako kobrantzak.
 - Abenduaren 31n aplikatzeko dauden kobrantzak.
- b) Aplikatzeko dauden ordainketei dagokienez:
 - Urtarrilaren 1ean aplikatzeko dauden ordainketak.
 - Hasierako saldoaren aldaketak.
 - Ekitaldian zehar egindako ordainketak.
 - Aplikatzeko dauden ordainketa guztiak.
 - Ekitaldian zehar aplikatutako ordainketa.
 - Abenduaren 31n aplikatzeko dauden ordainketak.

2. Inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.

16. Activos en estado de venta

Se facilitará una descripción detallada de los activos en esta- do de venta cuando su importe sea significativo, indicando su impor- te y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.

17. Presentación por actividades de la cuenta del resultado econó- mico patrimonial

La entidad podrá presentar la cuenta del resultado económi- co patrimonial, clasificando los gastos económicos incluidos en la misma, por actividades.

18. Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos

La información a suministrar se elaborará de acuerdo a la nor- mativa aplicable.

19. Operaciones no presupuestarias

Se informará sobre las operaciones no presupuestarias de teso- rería que comprenden aquellas operaciones realizadas durante el ejercicio que hayan dado lugar al nacimiento o extinción de:

- Deudores y acreedores que, de acuerdo con la normativa vigente para la entidad, no deban imputarse al presupuesto de la misma, ni en el momento de su nacimiento ni en el de su vencimiento.
- Partidas representativas de pagos y cobros pendientes de aplicación definitiva, tanto por operaciones presupuestarias como no presupuestarias.

Esta información se compondrá de los siguientes estados:

1. Estado de deudores no presupuestarios. Para cada uno de los conceptos de carácter deudor a través de los que se refle- jen contablemente las operaciones no presupuestarias de tesore- ría, se pondrán de manifiesto:

- Saldo a 1 de enero.
- Cargos realizados durante el ejercicio.
- Abonos realizados durante el ejercicio
- Deudores pendientes de cobro a 31 de diciembre.

2. Estado de acreedores no presupuestarios. Para cada uno de los conceptos de carácter acreedor a través de los que se refle- jen contablemente las operaciones no presupuestarias, se deta- llarán:

- Saldo a 1 de enero.
- Abonos realizados durante el ejercicio
- Cargos realizados durante el ejercicio.
- Acreedores pendientes de pago a 31 de diciembre.

3. Estado de partidas pendientes de aplicación. Para cada uno de los conceptos de carácter no presupuestario a través de los que se reflejen los cobros y pagos pendientes de aplicación, presentará la siguiente información:

- a) De los cobros pendientes de aplicación, con indicación de:
 - Cobros pendientes de aplicación a 1 de enero.
 - Modificaciones al saldo inicial.
 - Cobros realizados durante el ejercicio.
 - Total cobros pendientes de aplicación.
 - Cobros aplicados durante el ejercicio.
 - Cobros pendientes de aplicación a 31 de diciembre.
- b) De los pagos pendientes de aplicación, expresando:
 - Pagos pendientes de aplicación a 1 de enero.
 - Modificaciones al saldo inicial.
 - Pagos realizados durante el ejercicio.
 - Total pagos pendientes de aplicación.
 - Pagos aplicados durante el ejercicio.
 - Pagos pendientes de aplicación a 31 de diciembre.

20. Administrazio-kontratuak Esleipen-prozedurak

Emandako zenbatekoei buruzko informazioa, kontratu-moten arabera, indarrean dagoen kontratazioaren gaineko araudian ezarritako prozedurekin bat.

21. Gordailuan jasotako balioak

Kontzeptu bakoitzerako -zeintzuen bidez erregistratzen diren jarritako balioak kontabilitatean-, tartean, jasotako abailtarako eta kauzio-aseguruetarako ondokoa adieraziko da:

Jasotako balioak, urtarilaren 1ean itzultzeko daudenak.

Ekitaldian zehar jasotako balioak.

Gordailuan jasotako balioak, baliogabetutakoak.

Gordailuan jasotako balioak, abenduaren 31n itzultzeko daudenak.

22. Aurrekontu-informazioa

Aurkeztu beharreko informazioa erakundeari aplikagarri zaion aurrekontu-araudiaren arabera osatuko da.

23. Finantza-, ondare- eta aurrekontu-adierazleak

Urteko kontuak ulertzea errazten duten finantza-, ondare- eta aurrekontu-adierazleen inguruko informazioa emango du erakundeak.

Beste batzuen artean, likideziaren eta zorraren adierazleak sartuko dira, bai eta ondarearen emaitza ekonomikoaren gastuen eta sarreraren egitura islatzen duten ratioak ere.

Aurrekontuaren gauzatzeari dagokionez, gastuen eta sarreraren aurrekontuen gauzatze-mailari buruzko informazioa emango da, ordainketaren batez besteko epeari eta kobrantzaren batez besteko epeari buruzkoak barne, esanguratsuak badira.

24. Itxiera ondorengo gertaerak

Erakundeak adierazi beharko ditu:

a) Ekitaldiaren itxiera-datan baziren eta, aintzatespen- eta balio-espen-arauek ezartzearen ondorioz urteko kontuak osatzen dituzten dokumentuetan txertatutako zifretan doikuntza egitea eragiten duten baldintzak agerian jartzen dituzten ondorengo gertaerak.

b) Ekitaldiaren itxiera-datan bazeuden zirkunstantziak azaleratzen dituzten itxiera ondorengo gertaerak, izaerarengatik urteko kontuetako zifretan doikuntzak egitera behartzen ez dutenak, baina memorian jasotako informazioa aldatzera behartzen dutenak.

c) Ekitaldiaren itxiera-datan ez zeuden zirkunstantziak erakusten dituzten itxiera ondorengo gertaerak, garrantzitsuak direnean eta gertaera horien berri ez emateak erabiltzaileen gaitasuna murriztuko balu urteko kontuak ebaluatzeko.

25. Ekitaldiaren ondarearen emaitza ekonomikoaren eta aurrekontu-emaitzaren arteko kontziliazioa

Ekitaldiaren ondarearen emaitza ekonomikoaren eta aurrekontu-emaitzaren arteko kontziliazioa egingo da.

Ondarearen emaitza ekonomikoaren parte ez diren aurrekontu gastuak eta sarrerak zehaztuko dira bertan, baita ondarearen emaitza ekonomikoa kalkulatzekoan kalkulu horretan sartu gabeko gastuak ere.

LAUGARREN ZATIA

KONTU-TAULA

1. TALDEA

OINARRIZKO FINANTZAKETA

10. ONDAREA

100. Ondarea.

1000. Diruzko ondare-ekarpena.

1001. Ondasunen eta eskubideen ekarpena.

20. Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación

Información, por tipos de contratos, sobre los importes adjudicados según los diferentes procedimientos establecidos en la normativa vigente sobre contratación.

21. Valores recibidos en depósito

Se informará para cada uno de los conceptos mediante los que se registren contablemente los valores depositados, dentro de los cuales se incluyen los avales y los seguros de caución recibidos, de lo siguiente:

Valores recibidos pendientes de devolver a 1 de enero.

Valores recibidos durante el ejercicio.

Valores recibidos en depósitos cancelados.

Valores recibidos en depósito pendientes de devolver a 31 de diciembre.

22. Información presupuestaria

La información a presentar se elaborará conforme a la normativa presupuestaria aplicable a la entidad.

23. Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios

La entidad informará de aquellos indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios que faciliten la comprensión de las cuentas anuales.

Entre otros, se incluirán indicadores de liquidez, de endeudamiento, así como ratios que reflejen la estructura de los gastos e ingresos de la cuenta económico-patrimonial.

En lo que respecta a la ejecución presupuestaria se dará información sobre el grado de ejecución de los presupuestos de gastos y de ingresos, incluyendo datos relativos al periodo medio de pago y al periodo medio de cobro, en la medida en que resulten significativos.

24. Hechos posteriores al cierre

La entidad informará de:

a) Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio y que, por aplicación de las normas de registro y valoración, hayan supuesto la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en los documentos que integran las cuentas anuales.

b) Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio que no hayan supuesto, de acuerdo con su naturaleza, la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en las cuentas anuales, si bien la información contenida en la memoria debe ser modificada de acuerdo con dicho hecho posterior.

c) Los hechos posteriores que muestren condiciones que no existían al cierre del ejercicio y que sean de tal importancia que, si no se suministra información al respecto, podría afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales.

25. Conciliación entre el resultado económico-patrimonial y el resultado presupuestario

Se realizará una conciliación entre el resultado económico-patrimonial del ejercicio y el resultado presupuestario.

En ella se detallarán los ingresos y gastos presupuestarios que no forman parte del resultado económico patrimonial, y los ingresos y gastos no incluidos en el cálculo del resultado presupuestario.

CUARTA PARTE

CUADRO DE CUENTAS

GRUPO 1

FINANCIACIÓN BÁSICA

10. PATRIMONIO

100. Patrimonio.

1000. Aportación patrimonial dineraria.

1001. Aportación de bienes y derechos.

- | | |
|--|---|
| <p>1002. Pasibo finantzarioen onarpena eta barkatzea.</p> <p>1003. Erakunde jabearen edo jabeen beste ekarpen batzuk.</p> <p>1004. Ondasunen eta eskubideen itzulpena.</p> <p>1005. Beste itzulketa batzuk.</p> <p>11. ERRESERBAK</p> <p>12. EMAITZAK</p> <p>120. Aurreko ekitaldietako emaitzak.</p> <p>129. Ekitaldiko emaitza.</p> <p>13. DIRU-LAGUNTZAK ETA DOIKUNTZAK BALIO-ALDAKETAGATIK</p> <p>130. Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzak.</p> <p>131. Aktibo korrienteak eta gastuak finantzatzeko diru-laguntzak.</p> <p>132. Eragiketa finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzak.</p> <p>133. Balioespen-doikuntzak aktibo finantzario salgarrietan.</p> <p>134. Estaldura-tresnen balioespen-doikuntzak.</p> <p>136. Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntzak.</p> <p>14. EPE LUZEKO HORNIDURAK</p> <p>142. Erantzukizunetarako epe luzeko hornidura.</p> <p>143. Ibilgetu ez-finantzarioa eraitsi, erretiratu edo birgaitu dela-ko epe luzeko hornidurak.</p> <p>149. Epe luzeko bestelako hornidurak.</p> <p>1490. Erakunde-konpromisoetarako hornidura.</p> <p>15. EPE LUZEKO JESAPENAK ETA ANTZEKO BESTE JAULKIPENA BATZUK</p> <p>150. Epe luzeko obligazioak eta bonuak.</p> <p>155. Epe luzera negozioa daitezkeen beste balio batzuetan adierazitako zorrak.</p> <p>156. Jesapenen eta antzeko jaulkipenen epe luzeko interesak.</p> <p>1560. Obligazio eta bonuen epe luzeko interesak.</p> <p>1565. Bestelako balio negoziagarrien epe luzeko interesak.</p> <p>16. EPE LUZEKO ZORRAK TALDEKO ERAKUNDEEKIN, TALDE ANITZEKIN ETA ELKARTUEKIN</p> <p>160. Epe luzeko zorrak taldeko kreditu erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.</p> <p>161. Epe luzeko ibilgetu-hornitzaileak, taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak.</p> <p>162. Epe motzeko errentamendu finantzarioagatik hartze-kodunak, taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak.</p> <p>163. Epe luzeko beste zor batzuk taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.</p> <p>164. Zorren epe luzeko interesak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.</p> <p>165. Diru-laguntza bihur daitezkeen epe luzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.</p> <p>166. Balio negoziagarrietan adierazitako epe luzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.</p> <p>167. Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartueetatik epe luzera jasotako fidantzak.</p> <p>168. Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartueetatik epe luzera jasotako gordailuak.</p> <p>17. JASOTAKO MAILEGUENGATIK ETA BESTE KONTZETU BATZUENGATIK DAUDEN EPE LUZEKO ZORRAK</p> <p>170. Epe luzeko zorrak kreditu-erakundeekin.</p> <p>171. Epe luzeko zorrak.</p> <p>172. Diru-laguntza bihur daitezkeen epe luzeko zorrak.</p> <p>173. Epe luzeko ibilgetu-hornitzaileak.</p> | <p>1002. Asunción y condonación de pasivos financieros.</p> <p>1003. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias.</p> <p>1004. Devolución de bienes y derechos.</p> <p>1005. Otras devoluciones.</p> <p>11. RESERVAS</p> <p>12. RESULTADOS</p> <p>120. Resultados de ejercicios anteriores.</p> <p>129. Resultado del ejercicio.</p> <p>13. SUBVENCIONES Y AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR</p> <p>130. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.</p> <p>131. Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.</p> <p>132. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.</p> <p>133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.</p> <p>134. Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura.</p> <p>136. Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero.</p> <p>14. PROVISIONES A LARGO PLAZO</p> <p>142. Provisión a largo plazo para responsabilidades.</p> <p>143. Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.</p> <p>149. Otras provisiones a largo plazo.</p> <p>1490. Provisión para compromisos institucionales.</p> <p>15. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A LARGO PLAZO</p> <p>150. Obligaciones y bonos a largo plazo.</p> <p>155. Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo.</p> <p>156. Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.</p> <p>1560. Intereses a largo plazo de obligaciones y bonos.</p> <p>1565. Intereses a largo plazo de otros valores negociables.</p> <p>16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS</p> <p>160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas.</p> <p>161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.</p> <p>162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.</p> <p>163. Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.</p> <p>164. Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.</p> <p>165. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.</p> <p>166. Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.</p> <p>167. Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.</p> <p>168. Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.</p> <p>17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS</p> <p>170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.</p> <p>171. Deudas a largo plazo.</p> <p>172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.</p> <p>173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.</p> |
|--|---|

- 174. Epe luzeko finantza-errentamenduagatik hartzekodunak.
- 176. Epe luzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak.
- 1760. Estaldura-tresna izendatutako epe luzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak.
- 1761. Epe luzeko beste deribatu finantzario batzuegatik pasiboak.
- 177. Kreditu-erakundeekin dauden zorren epe luzeko interesak.
- 178. Intereses a largo plazo de otras deudas.

18. EPE LUZERA JASOTAKO FIDANTZAK ETA GORDAILUAK

- 180. Epe luzera jasotako fidantzak.
- 185. Epe luzera jasotako gordailuak.

19. FINANTZAKETA-EGOERA IRAGANKORRAK**2. TALDEA****AKTIBO EZ-KORRIENTEA****20. IBILGETU UKIEZINAK**

- 200. Inbertsioa ikerketan.
- 201. Inbertsioa garapenean.
- 203. Jabetza industrial eta intelektual.
- 206. Aplikazio informatikoak.
- 207. Errentamendu-erregimenean erabilitako edo lagatako aktiboen gaineko inbertsioak.
- 208. Ibilgetze ukiezineterako aurrerakinak.
- 209. Bestelako ibilgetu ukiezina.

21. IBILGETU MATERIALAK

- 210. Lurra eta ondasun naturalak.
- 211. Eraikuntzak.
- 212. Azpiegiturak.
- 213. Ondare historikoaren ondasunak.
- 214. Makineria eta tresneria.
- 215. Instalazio teknikoak eta beste instalazioa batzuk.
- 216. Altxariak.
- 217. Informazioa prozesatzeko ekipamenduak.
- 218. Garraio-elementuak.
- 219. Bestelako ibilgetu materiala.

22. ONDASUN HIGIEZINETAKO INBERTSIOAK

- 220. Inbertsioak lurretan.
- 221. Inbertsioak eraikuntzetan.

23. EKOIZPEN-BIDEAN DIREN IBILGETU MATERIALAK ETA ONDASUN HIGIEZINETAKO INBERTSIOAK

- 230. Lur eta ondasun naturalen egokitzapena.
- 2300. Lur eta ondasun naturalen egokitzapena. Ibilgetu materiala.
- 2301. Lur eta ondasun naturalen egokitzapena. Ondasun higiezinetakoko inbertsioak.
- 231. Ekoizpen-bidean diren eraikuntzak.
- 2310. Ekoizpen-bidean diren eraikuntzak. Ibilgetu materiala.
- 2311. Ekoizpen-bidean diren eraikuntzak. Ondasun higiezinetakoko inbertsioak.
- 232. Ekoizpen-bidean diren azpiegiturak.
- 233. Ekoizpen-bidean diren ondare historikoaren ondasunak.
- 234. Muntatze-bidean diren makineria eta tresneria.
- 235. Muntatze-bidean diren instalazio teknikoak eta beste instalazio batzuk.
- 237. Muntatze-bidean diren informazioa prozesatzeko ekipamenduak.
- 238. Ekoizpen-bidean den bestelako ibilgetu materiala.

- 174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.
- 176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.
- 1760. Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.
- 1761. Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo.
- 177. Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito.
- 178. Intereses a largo plazo de otras deudas.

18. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS A LARGO PLAZO

- 180. Fianzas recibidas a largo plazo.
- 185. Depósitos recibidos a largo plazo.

19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN**GRUPO 2****ACTIVO NO CORRIENTE****20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES**

- 200. Inversión en investigación.
- 201. Inversión en desarrollo.
- 203. Propiedad industrial e intelectual.
- 206. Aplicaciones informáticas.
- 207. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
- 208. Anticipos para inmobilizaciones intangibles.
- 209. Otro inmovilizado intangible.

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES

- 210. Terrenos y bienes naturales.
- 211. Construcciones.
- 212. Infraestructuras.
- 213. Bienes del patrimonio histórico.
- 214. Maquinaria y utillaje.
- 215. Instalaciones técnicas y otras instalaciones.
- 216. Mobiliario.
- 217. Equipos para procesos de información.
- 218. Elementos de transporte.
- 219. Otro inmovilizado material.

22. INVERSIONES INMOBILIARIAS

- 220. Inversiones en terrenos.
- 221. Inversiones en construcciones.

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES E INVERSIONES INMOBILIARIAS EN CURSO

- 230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
- 2300. Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inmovilizado material.
- 2301. Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inversiones inmobiliarias.
- 231. Construcciones en curso.
- 2310. Construcciones en curso. Inmovilizado material.
- 2311. Construcciones en curso. Inversiones inmobiliarias.
- 232. Infraestructuras en curso.
- 233. Bienes del patrimonio histórico en curso.
- 234. Maquinaria y utillaje en montaje.
- 235. Instalaciones técnicas y otras instalaciones en montaje.
- 237. Equipos para procesos de información en montaje.
- 238. Otro inmovilizado material en curso.

239. Ibilgetu materialetarako eta ondasun higiezinetakoinbertsioetarako aurrerakinak.
2390. Ibilgetu materialetarako aurrerakinak.
2391. Ondasun higiezinetakoinbertsioetarako aurrerakinak.
- 24. EPE LUZEKO INBERTSIO FINANTZARIOAK TALDEKO ERAKUNDEETAN, TALDE ANITZETAN ETA ELKARTUETAN**
240. Epe luzeko partaidetzak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan.
2400. Epe luzeko partaidetzak zuzenbide publikoko taldeko erakundeetan.
2401. Epe luzeko partaidetzak sozietate publikoetan.
2402. Epe luzeko partaidetzak zuzenbide pribatuko erakunde publikoetan.
2403. Epe luzeko partaidetzak beste taldeko erakunde, talde anitz eta elkartu batzuetan.
241. Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioak.
2410. Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioak, mugaegunera arte mantendutakoak.
2411. Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioak, salgarriak.
242. Taldeko erakundeek, talde anitzei eta elkartuei emandako epe luzeko kredituak.
245. Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan egindako inbertsio finantzarioen epe luzeko interesak.
246. Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan eratutako epe luzeko fidantzak.
247. Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan eratutako epe luzeko gordailuak.
248. Taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako epe luzeko partaidetzen gainean egiteko dauden ordainketak.
- 25. EPE LUZEKO BESTE INBERTSIO FINANTZARIO BATZUK**
250. Epe luzeko inbertsio finantzarioak ondare-tresnetan.
251. Epe luzeko zorra adierazten duten balioak.
252. Créditos a largo plazo.
2520. Epe luzeko kredituak.
2521. Atzerapenengatik eta zatikapenengatik epe luzeko zordunak.
2522. Ibilgetua inorenganatzegatik epe luzeko kredituak.
253. Epe luzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak.
2530. Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.
2531. Activos por otros derivados financieros a largo plazo.
254. Langileei emandako epe luzeko kredituak.
256. Zorra adierazten duten balioen epe luzeko interesak.
257. Kredituen epe luzeko interesak.
258. Epe luzeko ezarpenak.
259. Ondare garbiko partaidetzen gainean egiteko dauden epe luzeko ordainketak.
- 26. EPE LUZERA ERATUTAKO FIDANTZAK ETA GORDAILUAK**
260. Epe luzera eratutako fidantzak.
265. Epe luzera eratutako gordailuak.
- 28. IBILGETUAREN AMORTIZAZIO METATUA**
280. Ibilgetu ukiezinaren amortizazio metatua.
2800. Ikerketako inbertsioaren amortizazio metatua.
2801. Garapeneko inbertsioaren amortizazio metatua.
239. Anticipos para inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias.
2390. Anticipos para inmovilizaciones materiales.
2391. Anticipos para inversiones inmobiliarias.
- 24. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS**
240. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
2400. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo de derecho público.
2401. Participaciones a largo plazo en sociedades públicas.
2402. Participaciones a largo plazo en entes públicos de derecho privado.
2403. Participaciones a largo plazo en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
241. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
2410. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.
2411. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.
242. Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
245. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
246. Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
247. Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
248. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO**
250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.
251. Valores representativos de deuda a largo plazo.
252. Créditos a largo plazo.
2520. Créditos a largo plazo.
2521. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento.
2522. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
253. Activos por derivados financieros a largo plazo.
2530. Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.
2531. Activos por otros derivados financieros a largo plazo.
254. Créditos a largo plazo al personal.
256. Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda.
257. Intereses a largo plazo de créditos.
258. Imposiciones a largo plazo.
259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
- 26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO**
260. Fianzas constituidas a largo plazo.
265. Depósitos constituidos a largo plazo.
- 28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO**
280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.
2800. Amortización acumulada de inversión en investigación.
2801. Amortización acumulada de inversión en desarrollo.

- 2803. Jabetza industrialaren eta intelektualaren amortizazio metatua.
- 2806. Aplikazio informatikoen amortizazio metatua.
- 2807. Errentamendu-erregimenean erabilitako edo lagatako aktiboen gaineko inbertsioen amortizazio metatua.
- 2809. Bestelako ibilgetu ukiezinaren amortizazio metatua.
- 281. Ibilgetu materialaren amortizazio metatua.
- 2810. Lurren eta ondasun naturalen amortizazio metatua.
- 2811. Eraikuntzen amortizazio metatua.
- 2812. Azpiegituren amortizazio metatua.
- 2813. Ondare historikoaren ondasunen amortizazio metatua.
- 2814. Makineriaren eta tresneriaren amortizazio metatua.
- 2815. Instalazio teknikoaren eta beste instalazio batzuen amortizazio metatua.
- 2816. Altzarien amortizazio metatua.
- 2817. Informazioa prozesatzeko ekipamenduen amortizazio metatua.
- 2818. Garraio-elementuen amortizazio metatua.
- 2819. Bestelako ibilgetu materialaren amortizazio metatua.
- 282. Ondasun higiezinatako inbertsioen amortizazio metatua.
- 2820. Lurretako inbertsioen amortizazio metatua.
- 2821. Eraikuntzen amortizazio metatua.

29. AKTIBO EZ-KORRIENTEEN BALIO-NARRIADURA

- 290. Ibilgetu ukiezinaren balio-narriadura.
- 2903. Jabetza industrialaren eta intelektualaren balio-narriadura.
- 2906. Aplikazio informatikoen balio-narriadura.
- 2907. Errentamendu-erregimenean erabilitako edo lagatako aktiboen gaineko inbertsioen balio-narriadura.
- 2909. Bestelako ibilgetu ukiezinaren narriadura.
- 291. Ibilgetu materialaren balio-narriadura.
- 2910. Lurren eta ondasun naturalen balio-narriadura.
- 2911. Eraikuntzen balio-narriadura.
- 2912. Azpiegituren balio-narriadura.
- 2913. Ondare historikoaren ondasunen balio-narriadura.
- 2914. Makineriaren eta tresneriaren balio-narriadura.
- 2915. Instalazio teknikoaren eta beste instalazio batzuen balio-narriadura.
- 2916. Altzarien balio-narriadura.
- 2917. Informazioa prozesatzeko ekipamenduen balio-narriadura.
- 2918. Garraio-elementuen balio-narriadura.
- 2919. Bestelako ibilgetu materialaren balio-narriadura.
- 292. Ondasun higiezinatako inbertsioen balio-narriadura.
- 2920. Lurren inbertsioen balio-narriadura.
- 2921. Eraikuntzetako inbertsioen balio-narriadura.
- 293. Taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako epe luzeko partaidetzen balio-narriadura.
- 2930. Zuzenbide publikoko taldeko erakundeetako epe luzeko partaidetzen balio-narriadura.
- 2931. Sozietate publikoetako epe luzeko partaidetzen balio-narriadura.
- 2932. Zuzenbide pribatuko erakunde publikoetako epe luzeko partaidetzen balio-narriadura.
- 2933. Talde anitzeko erakundetako eta elkartuetako epe luzeko partaidetzen balio-narriadura.

- 2803. Amortización acumulada de propiedad industrial e intelectual.
- 2806. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
- 2807. Amortización acumulada de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
- 2809. Amortización acumulada de otro inmovilizado intangible.
- 281. Amortización acumulada del inmovilizado material.
- 2810. Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales.
- 2811. Amortización acumulada de construcciones.
- 2812. Amortización acumulada de infraestructuras.
- 2813. Amortización acumulada de bienes del patrimonio histórico.
- 2814. Amortización acumulada de maquinaria y utillaje.
- 2815. Amortización acumulada de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
- 2816. Amortización acumulada de mobiliario.
- 2817. Amortización acumulada de equipos para procesos de información.
- 2818. Amortización acumulada de elementos de transporte.
- 2819. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.
- 282. Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias.
- 2820. Amortización acumulada de inversiones en terrenos.
- 2821. Amortización acumulada de construcciones.

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES

- 290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.
- 2903. Deterioro de valor de propiedad industrial e intelectual.
- 2906. Deterioro de valor de aplicaciones informáticas.
- 2907. Deterioro de valor de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
- 2909. Deterioro de otro inmovilizado intangible.
- 291. Deterioro de valor del inmovilizado material.
- 2910. Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales.
- 2911. Deterioro de valor de construcciones.
- 2912. Deterioro de valor de infraestructuras.
- 2913. Deterioro de valor de bienes del patrimonio histórico.
- 2914. Deterioro de valor de maquinaria y utillaje.
- 2915. Deterioro de valor de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
- 2916. Deterioro de valor de mobiliario.
- 2917. Deterioro de valor de equipos para procesos de información.
- 2918. Deterioro de valor de elementos de transporte.
- 2919. Deterioro de valor de otro inmovilizado material.
- 292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.
- 2920. Deterioro de valor de inversiones en terrenos.
- 2921. Deterioro de valor de inversiones en construcciones.
- 293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 2930. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo de derecho público.
- 2931. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en sociedades públicas.
- 2932. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entes públicos de derecho privado.
- 2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en sociedades multigrupo y asociadas.

- 294. Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioen balio-narriadura.
- 2940. Mugaegunera arte mantendutako balioen balio-narriadura.
- 2941. Balio salgarrien balio-narriadura.
- 295. Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako epe luzeko kredituen balio-narriadura.
- 296. Epe luzeko ondare garbiko partaidetzen balio-narriadura.
- 297. Epe luzeko zorra adierazten duten balioen balio-narriadura.
- 2970. Mugaegunera arte mantendutako balioen balio-narriadura.
- 2971. Balio salgarrien balio-narriadura.
- 298. Epe luzeko kredituen balio-narriadura.
- 299. Ibilgetu materialaren balio-narriadura lagatako usu-fruktuagatik.
- 2990. Lurren eta ondasun naturalen balio-narriadura lagatako usu-fruktuagatik.
- 2991. Eraikuntzen balio-narriadura lagatako usu-fruktuagatik.
- 2992. Azpiegituren balio-narriadura lagatako usu-fruktuagatik.
- 2993. Ondare historikoaren ondasunen balio-narriadura lagatako usu-fruktuagatik.
- 2999. Bestelako ibilgetu materialaren balio-narriadura lagatako usu-fruktuagatik.

3. TALDEA

IZAKINAK ETA SALGAI DAUDEN BESTE AKTIBO BATZUK

30. MERKATARITZAKOAK

- 300. A salgaiak.
- 301. B salgaiak.

31. LEHENGAIK

- 310. A lehengaiak.
- 311. B lehengaiak.

32. BESTE HORNIKUNTZAK BATZUK

- 320. Elementuak eta multzo txertagarriak.
- 321. Erregaiak.
- 322. Ordezko piezak.
- 325. Hainbat material.
- 326. Bilgarriak.
- 327. Ontziak.
- 328. Bulegoko materiala.

33. EKOIZPEN-BIDEAN DIREN PRODUKTUAK

- 330. Ekoizpen-bidean diren A produktuak.
- 331. Ekoizpen-bidean diren B produktuak.

34. PRODUKTUA ERDIBUKATUAK

- 340. A produktu erdibukatuak.
- 341. B produktu erdibukatuak.

35. PRODUKTU BUKATUAK

- 350. A produktu bukatuak.
- 351. B produktu bukatuak.

36. AZPIPRODUKTUAK, HONDARRAK ETA MATERIAL BERRESKURATUAK

- 360. A azpiproduktuak.
- 361. B azpiproduktuak.
- 365. A hondarrak.

- 294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 2940. Deterioro de valor de valores mantenidos al vencimiento.

- 2941. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.

- 295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 296. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

- 297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.

- 2970. Deterioro de valor de valores mantenidos al vencimiento.

- 2971. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.

- 298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

- 299. Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material.

- 2990. Deterioro de valor por usufructo cedido de terrenos y bienes naturales.

- 2991. Deterioro de valor por usufructo cedido de construcciones.

- 2992. Deterioro de valor por usufructo cedido de infraestructuras.

- 2993. Deterioro de valor por usufructo cedido de bienes del patrimonio histórico.

- 2999. Deterioro de valor por usufructo cedido de otro inmovilizado material.

GRUPO 3

EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

30. COMERCIALES

- 300. Mercaderías A.
- 301. Mercaderías B.

31. MATERIAS PRIMAS

- 310. Materias Primas A.
- 311. Materias Primas B.

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS

- 320. Elementos y conjuntos incorporables.
- 321. Combustibles.
- 322. Repuestos.
- 325. Materiales diversos.
- 326. Embalajes.
- 327. Envases.
- 328. Material de oficina.

33. PRODUCTOS EN CURSO

- 330. Productos en curso A.
- 331. Productos en curso B.

34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS

- 340. Productos semiterminados A.
- 341. Productos semiterminados B.

35. PRODUCTOS TERMINADOS

- 350. Productos terminados A.
- 351. Productos terminados B.

36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS

- 360. Subproductos A.
- 361. Subproductos B.
- 365. Residuos A.

366. B hondarrak.
 368. A material berreskuratuak.
 369. B material berreskuratuak.
- 37. BESTE ERAKUNDE BATZUENTZAT EROSITAKO EDO ERAIKITAKO AKTIBOAK**
370. Beste erakunde batzuentzat erositako edo eraikitako aktiboak.
- 38. SALGAI DAUDEN AKTIBOAK**
380. Salgai dauden aktiboak.
 385. Salgai dauden beste aktibo batzuk.
- 39. IZAKINEN ETA SALGAI DAUDEN BESTE AKTIBO BATZUEN BALIO-NARRIADURA**
390. Salgaien balio-narriadura.
 391. Lehengaien balio-narriadura.
 392. Beste hornikuntza batzuen balio-narriadura.
 393. Ekoizpen-bidean diren produktuen balio-narriadura.
 394. Produktu erdibukatuen balio-narriadura.
 395. Produktu bukatuen balio-narriadura.
 396. Azpiproduktuen, hondarren eta material berreskuratuen balio-narriadura.
 397. Beste erakunde batzuentzat erositako edo eraikitako aktiboen balio-narriadura.
 398. Salgai dauden aktiboen balio-narriadura.

4. TALDEA

HARTZEKODUNAK ETA ZORDUNAK

- 40. AURREKONTU-HARTZEKODUNAK**
400. Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua.
 401. Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Gastuen aurrekontu itxiak.
 405. Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen aurrekontua.
 406. Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Aurrekontu itxiak.
- 41. AURREKONTUZKOAK EZ DIREN HARTZEKODUNAK**
410. Jasandako BEZarengatik hartzekodunak.
 411. Aurrekontu gastuen Periodifikatzeagatik hartzekodunak.
 413. Aurrekontuan aplikatzeko dauden eragiketengatik hartzekodunak.
 416. Beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboentzako aurrerakinak.
 418. Kredituak itzultzeagatik eta beste minorazio batzuentzat hartzekodunak.
 419. Aurrekontuzkoak ez diren beste hartzekodun batzuk.
- 43. AURREKONTU-ZORDUNAK**
430. Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua.
 431. Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Sarreraren aurrekontu itxiak.
 433. Indarrean dagoen aurrekontuko eskubide baliogabetuak.
 4330. Likidazioak baliogabetzeagatik.
 4332. Ordainketa atzeratu eta zatikatzeagatik.
 4339. Sarrerak itzultzeagatik.
 434. Aurrekontu itxien eskubide baliogabetuak.
 4340. Likidazioak baliogabetzeagatik.
 4342. Atzeratu eta zatikatzeagatik.
 435. Merkataritza-eragiketengatik zordunak. Indarrean dagoen aurrekontua.

366. Residuos B.
 368. Materiales recuperados A.
 369. Materiales recuperados B.
- 37. ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES**
370. Activos contruidos o adquiridos para otras entidades.
- 38. ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA**
380. Activos en estado de venta.
 385. Otros activos en estado de venta.
- 39. DETERIORO DE VALOR DE EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA**
390. Deterioro de valor de mercaderías.
 391. Deterioro de valor de materias primas.
 392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.
 393. Deterioro de valor de productos en curso.
 394. Deterioro de valor de productos semiterminados.
 395. Deterioro de valor de productos terminados.
 396. Deterioro de valor de subproductos, residuos y materiales recuperados.
 397. Deterioro de valor de activos contruidos o adquiridos para otras entidades.
 398. Deterioro de activos en estado de venta.

GRUPO 4

ACREEDORES Y DEUDORES

- 40. ACREEDORES PRESUPUESTARIOS**
400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.
 401. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados.
 405. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.
 406. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.
- 41. ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS**
410. Acreedores por IVA soportado.
 411. Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios.
 413. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.
 416. Anticipos para activos contruidos o adquiridos para otras entidades.
 418. Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones.
 419. Otros acreedores no presupuestarios.
- 43. DEUDORES PRESUPUESTARIOS**
430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.
 431. Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados.
 433. Derechos anulados de presupuesto corriente.
 4330. Por anulación de liquidaciones.
 4332. Por aplazamiento y fraccionamiento de pago.
 4339. Por devolución de ingresos.
 434. Derechos anulados de presupuestos cerrados.
 4340. Por anulación de liquidaciones.
 4342. Por aplazamiento y fraccionamiento.
 435. Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.

436.	Merkataritza-eragiketengatik zordunak. Aurrekontu itxiak.	436.	Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.
437.	Sarreraren itzulketak.	437.	Devolución de ingresos.
438.	Indarrean dagoen aurrekontuaren eskubide baliogabetuak.	438.	Derechos cancelados de presupuesto corriente.
4380.	Espezietan kobratzeagatik.	4380.	Por cobros en especie.
4381.	Kaudimen ezarengatik eta beste arrazoi batzuegatik.	4381.	Por insolvencias y otras causas.
439.	Aurrekontu itxien eskubide baliogabetuak.	439.	Derechos cancelados de presupuestos cerrados.
4390.	Espezietan kobratzeagatik.	4390.	Por cobros en especie.
4391.	Kaudimen ezarengatik eta beste arrazoi batzuegatik.	4391.	Por insolvencias y otras causas.
4392.	Preskripzioagatik.	4392.	Por prescripción.
44.	AURREKONTUZKOAK EZ DIREN ZORDUNAK	44.	DEUDORES NO PRESUPUESTARIOS
440.	Jasanarazitako BEZarengatik zordunak.	440.	Deudores por IVA repercutido.
441.	Sortutako sarrerengatik zordunak.	441.	Deudores por ingresos devengados.
442.	Bilketa-zerbitzuarengatik zordunak.	442.	Deudores por servicio de recaudación.
443.	Atzerapenengatik eta zatikapenengatik epe motzeko zordunak.	443.	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento.
446.	Ziurtatzeko dauden beste erakunde batzuentzat eraikitako aktiboengatik zordunak.	446.	Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar.
449.	Aurrekontuzkoak ez diren bestelako zordunak.	449.	Otros deudores no presupuestarios.
45.	BESTE ERAKUNDE PUBLIKO BATZUEK BALIABIDEAK BANATZEAGATIK ZORDUNAK ETA HARTZEKODUNAK	45.	DEUDORES Y ACREEDORES POR ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS POR CUENTA DE OTROS ENTES PÚBLICOS
450.	Beste erakunde publiko batzuen baliabideen aintzatesitako eskubideengatik zordunak	450.	Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos.
451.	Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik ezeztatutako eskubideak	451.	Derechos anulados por recursos de otros entes públicos.
4510.	Likidazioak baliogabetzeagatik.	4510.	Por anulación de liquidaciones.
4519.	Sarrerak itzultzeagatik.	4519.	Por devolución de ingresos.
452.	Erakunde publikoak, kobratzeko eskubideengatik.	452.	Entes públicos, por derechos a cobrar.
453.	Erakunde publikoak, likidatzeko dituzten sarrerengatik.	453.	Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar.
454.	Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik sarre- ren itzulketa.	454.	Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos.
455.	Erakunde publikoak, ordaintzeko dituzten sarrerak itzul- tzeagatik.	455.	Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago.
456.	Erakunde publikoak, k/k dirua.	456.	Entes públicos, c/c efectivo.
457.	Beste erakunde batzuen baliabideen ondoriozko sarre- ren itzulketengatik hartzekodunak.	457.	Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes.
458.	Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik balio- gabetutako eskubideak.	458.	Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos.
4580.	Espezietan kobratzeagatik.	4580.	Por cobros en especie.
4581.	Kaudimen ezarengatik eta beste arrazoi batzuegatik.	4581.	Por insolvencias y otras causas.
4582.	Preskripzioagatik.	4582.	Por prescripción.
47.	ADMINISTRAZIO PUBLIKOAK	47.	ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
470.	Ogasun Publikoa, hainbat kontzepturengatik zordun.	470.	Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.
471.	Gizarte aurreikuspeneko erakundeak, zordunak.	471.	Organismos de Previsión Social, deudores.
472.	Ogasun Publikoa, jasanako BEZ.	472.	Hacienda Pública, IVA soportado.
475.	Ogasun Publikoa, bestelako kontzeptu fiskalengatik har- tzekodun.	475.	Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.
476.	Gizarte aurreikuspeneko erakundeak, hartzekodunak.	476.	Organismos de Previsión Social, acreedores.
477.	Ogasun Publikoa, jasanarazitako BEZ.	477.	Hacienda Pública, IVA repercutido.
48.	PERIODIFIKATZEKO DOIKUNTZAK	48.	AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
480.	Gastu aurreratuak.	480.	Gastos anticipados.
485.	Sarrera aurreratuak.	485.	Ingresos anticipados.
49.	KREDITUEN BALIO-NARRIADURA	49.	DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS
490.	Kredituen balio-narriadura.	490.	Deterioro de valor de créditos.

BOSGARREN ZATIA

KONTABILITATE-DEFINIZIOAK ETA -HARREMANAK

1. TALDEA

OINARRIZKO FINANTZAKETA

Entitatearen (kontabilitate-subjektua) epe luzeko kanpoko finantzaketa eta ondare garbia barne hartzen ditu, aktibo ez-korrientea finantzatzera eta korrientearen arrazoizko marjina estaltzera zuzenduta, oro har; finantzaketa-egoera iragankorrak ere barne hartzen ditu.

Talde honetan ezin dira sartu epe luzeko epemuga duten pasibo finantzarioak, baldin eta hasierako aintzatespenean emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko pasibo finantzarioen kategorian sailkatu badira; hauek «Kontu finantzarioak» 5. taldean jasoko dira, urtebetetik gorako likidazio-epea duten deribatuak izan ezik.

10. ONDAREA

- 100. Ondarea.
- 1000. Diruzko ondare-ekarpena.
- 1001. Ondasunen eta eskubideen ekarpena.
- 1002. Pasibo finantzarioen onarpena eta barkatzea.
- 1003. Erakunde jabearen edo jabeen beste ekarpen batzuk.
- 1004. Ondasunen eta eskubideen itzulpena.
- 1005. Beste itzulketa batzuk.

100. Ondarea

Kontabilitate-erakundearen erakunde jabeak edo jabeek emandako ondasunen eta eskubideen balioa adierazten duen kontua, dela hasierako zuzeneko ondare-ekarpen gisa, dela eskumen berriak bereganatu dituelako ondoren handitzeagatik. Kontu honen barruan erakunde jabeak eta jabeek kontabilitateko subjektuari atxikitako ondasunak ere jasotzen dira.

Bere saldoa, hartzekoduna oro har, balantzeko ondare garbian ageriko da, «Ondarea» I epigrafean.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Abonatuko da:

a.1) Erakunde jabeak edo jabeek egindako ondare ekarpenagatik, dagokion kontuan zordunduta (aktibokoa oro har), «Diruzko ondare-ekarpena» 1000 azpikontuaren, «Ondasunen eta eskubideen ekarpena» 1001 azpikontuaren, «Pasibo finantzarioak bereganatzea eta barkatzea» 1002 azpikontuaren edo «Erakunde jabearen edo jabeen bestelako ekarpenak» 1003 azpikontuaren bitartez.

a.2) Atxikipenean jasotako ondasunen arrazoizko balioagatik, berau gertatzen denean, jasotako aktiboak adierazten dituzten kontu adierazgarrietan zordunduta, «Ondasunen eta eskubideen ekarpena» 1001 azpikontuaren bitartez.

b) Erakunde jabearen edo jabeen ekarpenaren itzulketa zordunduko da, itzuli beharreko aktiboa adierazten duen kontuan abonatuta, «Ondasunen eta eskubideen itzulpena» 1004 azpikontuaren edo «Beste itzulketa batzuk» 1005 azpikontuaren bitartez.

11. ERRESERBAK

Erakundeari aplikatu beharreko araudian xedatutakoagatik sortutako erreserbak jasotzen ditu, egonez gero.

Balantzeko ondare garbian ageriko da, «Sortutako ondarea» II epigrafean.

12. EMAITZAK

- 120. Aurreko ekitaldietako emaitzak.
- 129. Ekitaldiko emaitza.

Azpitalde honetako kontuak balantzeko ondare garbian azalduko dira, «Sortutako ondarea» II epigrafean, zeinu positibo edo negatiboarekin, kasu bakoitzean dagokionaren arabera.

QUINTA PARTE

DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES

GRUPO 1

FINANCIACIÓN BÁSICA

Comprende el patrimonio neto y la financiación ajena a largo plazo de la entidad, sujeto de la contabilidad, destinados, en general, a financiar el activo no corriente y a cubrir un margen razonable del corriente; incluye también situaciones transitorias de financiación.

En este grupo no se pueden incluir los pasivos financieros con vencimiento a largo plazo que se hayan clasificado en el momento de su reconocimiento inicial en la categoría de pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, que deberán figurar en el grupo 5, «Cuentas financieras», excepto los derivados cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

10. PATRIMONIO

- 100. Patrimonio.
- 1000. Aportación patrimonial dineraria.
- 1001. Aportación de bienes y derechos.
- 1002. Asunción y condonación de pasivos financieros.
- 1003. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias.
- 1004. Devolución de bienes y derechos.
- 1005. Otras devoluciones.

100. Patrimonio

Cuenta representativa del valor de los bienes y derechos aportados por la entidad o entidades propietarias de la entidad contable, ya sea como aportación patrimonial inicial directa, así como consecuencia de posteriores ampliaciones de la misma por la asunción de nuevas competencias. Se incluyen también en esta cuenta las adscripciones de bienes al sujeto contable para su explotación o utilización, procedentes, de la entidad o entidades propietarias.

Su saldo, normalmente acreedor, figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe I, «Patrimonio aportado».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por la aportación patrimonial recibida de la entidad o entidades propietarias, con cargo a la cuenta que corresponda, generalmente de activo, a través de las subcuentas 1000, «Aportación patrimonial dineraria», 1001, «Aportación de bienes y derechos», 1002, «Asunción y condonación de pasivos financieros» o 1003, «Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias».

a.2) Por el valor razonable de los bienes recibidos en adscripción, cuando se produzca ésta, con cargo a las cuentas representativas de los activos recibidos, a través de la subcuenta 1001, «Aportación de bienes y derechos».

b) Se cargará, a la devolución de la aportación a la entidad o entidades propietarias, con abono a la cuenta representativa del activo objeto de devolución, a través de las subcuentas 1004, «Devolución de bienes y derechos» o 1005, «Otras devoluciones».

11. RESERVAS

Recoge, en su caso, las reservas originadas con motivo de lo dispuesto en la normativa aplicable a la entidad.

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe II, «Patrimonio generado».

12. RESULTADOS

- 120. Resultados de ejercicios anteriores.
- 129. Resultado del ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe II, «Patrimonio generado», con signo positivo o negativo según corresponda.

120. *Aurreko ekitaldietako emaitzak*

Aurreko ekitaldietan sortutako ondarearen emaitza ekonomikoak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Abonatuko da:

a.1) «Ekitaldiko emaitza» 129 kontuan zordunduta, emaitza positiboekin.

a.2) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, aurreko ekitaldien ordainketen itzulketen zenbatekoan, baldin eta zenbateko esanguratsua badute eta gastuen aintzatespenerako akatsen ondoriozko gastu ekonomikoetatik badatoz.

a.3) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Sarreraren aurrekontu itxiak» 431 kontuan edo «Merkataritza-eragiketengatik zordunak. Aurrekontu itxiak» 436 kontuan zordunduta, aurreko ekitalditan aintzatetsitako eskubideen, ekitaldi horietako ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egotzitakoak, hasierako saldoa aldatzeagatik, akatsak direla-eta.

a.4) «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Gastuen aurrekontu itxia» 401 kontuan zordunduta, aurreko ekitaldietan, zenbateko esanguratsuko akatsengatik ekitaldi horietako ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuan zordundu ziren aintzatetsitako obligazioen balio gabetzearekin.

b) Zordunduko da:

b.1) «Ekitaldiko emaitza» 129 kontuan abonatuta, emaitza negatiboekin.

b.2) «Kredituak itzultzeagatik eta beste minorazio batzuenagatik hartzekodunak» 418 kontuan abonatuta, zenbateko esanguratsuko sarrera ekonomikoaren likidazioetako akatsen ondorioz aurreko ekitaldietako sarrerak itzultzeko egindako akordioengatik; zenbateko esanguratsurik ez duten aurreko itzulketa-akordioak berez dagozkion kontuan zordundu ahaliko dira.

b.3) «Aurrekontu itxien eskubide balio gabetuak, likidazioak balio gabetzeagatik» 4340 azpikontuan abonatuta, sarrera ekonomikoaren aurreko ekitaldietako eskubideak bertan behera uzteagatik, likidazioak egiteko orduan egondako zenbateko esanguratsuko akatsen ondorioz aintzatetsitako likidazioak balio gabetzeagatik; zenbatekoa esanguratsua ez denean, balio gabetzea berez dagozkion kontuan zordundu ahal izango da.

c) Hala dagokion kontrakontuan zordundu edo abonatu da aurreko mugimenduetan aurreikusita ez dauden kontabilitateko irizpide-aldaketan edo aurreko ekitaldietako akatsen ondorioz erakundearen ondare garbian egindako doikuntzen zenbatekoan. Zenbateko esanguratsurik ez duten akatsak izaerazko gastuen edo sarreraren kontuetan zordunduko dira, egokia denaren arabera.

129. *Ekitaldiko emaitza*

Amaitutako azken ekitaldiko emaitza positiboa edo negatiboa biltzen du, «Aurreko ekitaldietako emaitzak» 120 kontura pasatu zain.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan zordunduta abonatu da:

a.1) «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko eta «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldeko kontuak, ekitaldiaren amaieran saldo hartzekoduna dutenak, ekitaldiko emaitza zehazteko.

a.2) «Aurreko ekitaldietako emaitzak» 120 kontua, emaitza negatiboa pasatzeagatik.

b) Hauetan abonatuta zordunduko da:

b.1) «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko eta «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldeko kontuetan, ekitaldiaren amaieran saldo zorduna dutenetan, ekitaldiko emaitza zehazteko.

b.2) «Aurreko ekitaldietako emaitzak» 120 kontua, emaitza positiboaren intsuldaketaren zenbatekoan.

120. *Resultados de ejercicios anteriores*

Resultados económico patrimoniales generados en ejercicios anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Con cargo a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», por los resultados positivos.

a.2) Con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por los reintegros de pagos de ejercicios anteriores derivados de gastos económicos que sean de importe significativo y tengan su origen en errores en el reconocimiento de los gastos.

a.3) Con cargo a la cuenta 431, «Deudores por derecho reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados» o, a la cuenta 436, «Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto de ejercicios cerrados» por la modificación del saldo inicial de derechos reconocidos en ejercicios anteriores que se imputaron a la cuenta de resultado económico patrimonial de dichos ejercicios, derivada de errores.

a.4) Con cargo a la cuenta 401, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados», por las anulaciones de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores que se imputaron a la cuenta del resultado económico patrimonial de dichos ejercicios derivadas de errores de importe significativo.

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», por los resultados negativos.

b.2) Con abono a la cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones», por los acuerdos de devolución de ingresos de ejercicios anteriores que sean consecuencia de errores en las liquidaciones practicadas de ingresos económicos de importe significativo; los acuerdos de devolución anteriores cuyo importe sea poco significativo se podrán imputar a la cuenta que corresponda por naturaleza.

b.3) Con abono a la subcuenta 4340, «Derechos anulados de presupuestos cerrados, por anulación de liquidaciones», por las anulaciones de derechos de presupuestos cerrados, con origen en ingresos económicos, por anulación de las liquidaciones por las que fueron reconocidos como consecuencia de errores en la realización de las mismas, de importe significativo; cuando el importe sea poco significativo la anulación podrá imputarse a la cuenta que corresponda por naturaleza.

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a la contrapartida que corresponda por los ajustes en el patrimonio neto de la entidad derivados de cambios de criterio contable o errores de ejercicios anteriores, no previstos en los movimientos anteriores. Los errores cuyo importe sea poco significativo se imputarán a cuentas de gastos o ingresos por naturaleza, según corresponda.

129. *Resultado del ejercicio*

Recoge el resultado positivo o negativo del último ejercicio cerrado, pendiente de traspaso a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) Cuentas de los grupos 6, «Compras y gastos por naturaleza», y 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», que presenten al final del ejercicio saldo acreedor, para determinar el resultado del ejercicio.

a.2) La cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», por el traspaso del resultado negativo.

b) Se cargará con abono a:

b.1) Cuentas de los grupos 6, «Compras y gastos por naturaleza», y 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», que presenten al final del ejercicio saldo deudor, para determinar el resultado del ejercicio.

b.2) La cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», por el traspaso del resultado positivo.

13. DIRU-LAGUNTZAK ETA DOIKUNTZAK BALIO-ALDAKETAGATIK

130. Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzak.
131. Aktibo korrienteak eta gastuak finantzatzeko diru-laguntzak.
132. Eragiketa finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzak.
133. Balioespen-doikuntzak aktibo finantzario salgarrietan.
134. Estaldura-tresnen balioespen-doikuntzak.
136. Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntzak.

Jasotako diru-laguntza ez itzulgarriak eta ondare garbian zuzenean kontabilizatutako bestelako sarrerak eta gastuak, harik eta, aintzatespen- eta balioespen-arauetan aurreikusitakoarekin bat etorritik, ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura pasatu edo egozti arte.

130. *Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzak*

Erakundearen establezimendu edo egitura finkorako jasotakoak (aktibo ez-korrienteak) itzulgarriak ez direnean, «Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauan finkatutako irizpideekin bat etorritik.

Balantzeko ondare garbian azalduko da «Emaitzei egozteko dauden bestelako ondare-gehikuntzak» IV epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldia ixtean abonatuko da, jasotako diru-laguntzagatik, «Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzen sarrerak» 940 kontuan zordunduta.

b) Ekitaldia ixtean zordunduko da, jasotako diru-laguntzaren ondarearen emaitza ekonomikoaren konturako egozpenagatik, «Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzen egozte» 840 kontuan abonatuta.

131. *Aktibo korrienteak eta gastuak finantzatzeko diru-laguntzak*

Aktibo korrienteak eta gastu ez-finantzarioak finantzatzeko jasotakoak, baldin eta beren sortzapena diru-laguntza jaso osteko ekitaldietan gertatzen bada, itzulgarriak ez direnean, «Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauan ezarritako irizpideekin bat etorritik.

Balantzeko ondare garbian azalduko da, «Emaitzei egozteko dauden bestelako ondare-gehikuntzak» IV epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldia ixtean abonatuko da, jasotako diru-laguntzaren zenbatekoan, «Aktibo korrienteak eta gastuak finantzatzeko diru-laguntzen sarrerak» 941 kontuan zordunduta.

b) Ekitaldia ixtean zordunduko da:

b.1) Aktibo korrienteak finantzatzeko diru-laguntzei dagokienez, inbentarioan baja ematen zaienean edo inorenganatzaren direnean, «Aktibo korrienteak eta gastuak finantzatzeko diru-laguntzak egozte» 841 kontuan abonatuta.

b.2) Gastuak finantzatzeko diru-laguntzei dagokienez, jasotako diru-laguntza ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egozteagatik, finantzatzaren ari diren gastuak sortzen diren ekitaldi beretan, dagokion «Aktibo korrienteak eta gastuak finantzatzeko diru-laguntzak egozte» 841 kontuan abonatuta.

132. *Eragiketa finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzak*

Eragiketa finantzarioak finantzatzeko jasotakoak, hau da, aktibo eta pasibo finantzarioak, baita gastu finantzarioak ere, baldin eta beren sortzapena diru-laguntza jaso osteko ekitaldietan gertatzen bada, itzulgarriak ez direnean, «Transferentziak eta diru-laguntzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauan ezarritako irizpideekin bat etorritik.

13. SUBVENCIONES Y AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR

130. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.
131. Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.
132. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.
133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.
134. Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura.
136. Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero.

Subvenciones recibidas no reintegrables, y otros ingresos y gastos contabilizados directamente en el patrimonio neto, hasta que, de conformidad con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración, se produzca, en su caso, su traspaso o imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial.

130. *Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta*

Las recibidas, para el establecimiento o estructura fija de la entidad (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones».

Figurará en el patrimonio neto del balance en el epígrafe IV, «Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, por la subvención recibida, con cargo a la cuenta 940, «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta».

b) Se cargará al cierre del ejercicio, por la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención recibida, con abono a la cuenta 840, «Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta».

131. *Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos*

Las recibidas para la financiación de activos corrientes y gastos no financieros cuyo devengo se produzca en ejercicios posteriores al de la recepción de la subvención, cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones».

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe IV, «Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, por la subvención recibida, con cargo a la cuenta 941, «Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos».

b) Se cargará al cierre del ejercicio:

b.1) En el caso de subvenciones para la financiación de activos corrientes, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario, con abono a la cuenta 841, «Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos».

b.2) En el caso de subvenciones para la financiación de gastos, por la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención recibida, en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando, con abono a la correspondiente cuenta 841, «Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos».

132. *Subvenciones para la financiación de operaciones financieras*

Las recibidas para la financiación de operaciones financieras, es decir, activos y pasivos financieros así como gastos financieros cuyo devengo se produzca en ejercicios posteriores al de la recepción de la subvención, cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones».

Balantzeko ondare garbian azalduko da, «Emailtzei egozteko dauden bestelako ondare-gehikuntzak» IV epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldia ixtean abonatu da, jasotako diru-laguntzarekin, «Eragiketa finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzen sarrerak» 942 kontuan zordunduta.

b) Ekitaldia ixtean zordunduko da:

b.1) Jasotako diru-laguntzaren ondarearen emaitza ekonomikoaren konturako egozpenagatik, «Eragiketa finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzak egozte» 842 kontuan abonatuta.

b.2) Aktibo finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzei dago-kienez, inbentarioan baja ematen zaienean edo inorenenganatzen direnean, «Eragiketa finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzak egozte» 842 kontuan abonatuta.

133. Balioespen-doikuntzak aktibo finantzario salgarrietan

Salgarrien kategorian sailkatutako aktibo finantzarioak arrazoizko balioan balioestean sortutako doikuntzak, «Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera.

Balantzeko ondare garbian azalduko da, «Doikuntzak balioaldaketagatik» III epigrafean.

Oro har, honelakoa izango da kontuaren mugimendua:

a) Abonatu da:

a.1) Ekitaldi-itxieran, aktibo finantzario salgarrien arrazoizko balioan izandako aldakuntza positiboekin, «Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan» 900 kontuan zordunduta.

a.2) Ekitaldi-itxieran, aktibo finantzario salgarrien galeren egozpenarekin edo intsuldaketarekin, «Aktibo finantzario salgarrietako galeren egozpena» 902 kontuan zordunduta.

a.3) Ekitaldi-itxieran, taldeko erakunde, talde anitz edo elkar-tu gisa sailkatu aurretik erakundean inbertsioak egin direnean, on-dare garbian zuzenean egotzitako balio-murrizketengatik balio-doikuntzen narriadura dela-eta ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egozteagatik edo berreskuratzeagatik, «Taldeko erakun-deen, talde anitzen eta elkartuen ondareko partaidetzen sarrerak aurretiko balioespen-doikuntza negatiboekin» 99 azpitaldean dagozkien kontuetan zordunduta.

b) Zordunduko da:

b.1) Ekitaldi-itxieran, aktibo finantzario salgarrien arrazoizko balioan izandako aldakuntza negatiboekin zenbatekoan, «Aktibo finantzario salgarrietan izandako galerak» 800 kontuan abonatuta.

b.2) Ekitaldi-itxieran, aktibo finantzario salgarrien mozkinen egozpenarekin edo intsuldaketarekin, «Aktibo finantzario salgarrietan izandako mozkinak egozte» 802 kontuan zordunduta.

b.3) Ekitaldi-itxieran, aldeaz aurretik balio-handitzeagatik balioespen-doikuntzak eragin dituzten taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen ondareko inbertsioen narriaduragatik, «Aldeaz aurretiko balioespen-doikuntza positiboekin lotutako taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen partaidetza-gastuak» 89 azpi-taldeko dagozkien kontuetan abonatuta.

134. Estaldura-tresnen balioespen-doikuntzak

Estaldura eraginkortzat hartutako estaldura-tresnaren galera edo mozkinaren zenbatekoa, «Kontabilitate-estaldurak» 10. aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera, ondare garbira ego-tzi beharrekoak direnean.

Balantzeko ondare garbian azalduko da, «Doikuntzak balioaldaketagatik» III epigrafean.

Figurarà en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe IV, «Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, por la subvención recibida, con cargo a la cuenta 942, «Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras».

b) Se cargará al cierre del ejercicio:

b.1) Por la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención recibida, con abono a la cuenta 842, «Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras».

b.2) En el caso de subvenciones para la financiación de activos financieros, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario, con abono a la cuenta 842, «Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras».

133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta

Ajustes producidos por la valoración a valor razonable de los activos financieros clasificados en la categoría de disponibles para la venta, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

Figurarà en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe III, «Ajustes por cambio de valor».

Con carácter general, el movimiento de la cuenta es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Al cierre del ejercicio, por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para venta».

a.2) Al cierre del ejercicio, por el traspaso o imputación de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

a.3) Al cierre del ejercicio, cuando se hubieran realizado inversiones en la entidad previas a su calificación como entidad del grupo, multigrupo o asociada, por la recuperación o la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial por deterioro de los ajustes valorativos por reducciones de valor imputados directamente en el patrimonio neto, con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 99, «Ingresos de participaciones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas con ajustes valorativos negativos previos».

b) Se cargará:

b.1) Al cierre del ejercicio, por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

b.2) Al cierre del ejercicio, por el traspaso o imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 802, «Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

b.3) Al cierre del ejercicio, por el deterioro en inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas que previamente hubieran ocasionado ajustes valorativos por aumento de valor, con abono a las correspondientes cuentas del subgrupo 89, «Gastos de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas con ajustes valorativos positivos previos».

134. Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura

Importe de la pérdida o ganancia del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando según la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables» deban imputarse al patrimonio neto.

Figurarà en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe III, «Ajustes por cambio de valor».

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldi-itxieran abonatu da, balantzean azalduko den saldoa zehazteko, «Sarrerak estaldura-eragiketetan» 91 azpitaldeko kontu egokietan zordunduta.

b) Ekitaldi-itxieran zordunduko da, balantzean azalduko den saldoa zehazteko, «Gastuak estaldura-eragiketetan» 81 azpitaldeko kontu egokietan abonatuta.

136. *Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntzak*

Ibilgetu materiala, ukiezina eta higiezin inbertsioak osatzen dituzten elementuak balioesteko «Ibilgetu materiala» 2. aintzatespen- eta balioespen-arauan aurreikusitako errebalorizazio-eredua erabiltzen denean, kontu honetan aipatutako eredua aplikatzen zaizen aktibo ez-korrienteen arrazoizko balioak balioestean sortutako doikuntzak ere jasoko dira.

Balantzeko ondare garbian azalduko da, «Doikuntzak balioaldaketagatik» III epigrafean.

Oro har, honelakoa izango da kontuaren mugimendua:

a) Ekitaldi-itxieran abonatu da, aktibo ez-korrienteen arrazoizko balioaren egondako aldaketa positiboengatik, «Doikuntza positiboak ibilgetu ez-finantzarioaren balioespenean arrazoizko balioa handitzeagatik» 920 kontuan zordunduta.

b) Ekitaldia itxean zordunduko da:

b.1) Arrazoizko balioaren aldaketa negatiboen zenbatekoan, aktibo ez-korrientearen kontabilitate-balioa murriztean, aipatutako murrizketak partida honen saldoa gainditzen ez badu, «Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntza negatiboak arrazoizko balioa gutxitzeagatik» 820 kontuan abonatuta.

b.2) Ondare-elementuaren amortizaziorako zuzkidurarekin, hala badagokio, kostu-ereduaren arabera ondasunak balioaren gainean duen kontabilitate-balioaren soberakinak jasotako balio-galeraren zenbatekoarekin, «Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntza negatiboak amortizazioengatik» 821 kontuan abonatuta.

b.3) Aktiboari baja ematen zaionean, inorenganetzen denean edo bestela xedatzen denean, «Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntza negatiboak bajetako balio-galerengatik» 822 kontuan abonatuta, momentu horretan arrazoizko balioa kontabilitate-balioaren gainean murrizteagatik, edo «Mozkinak egozteko ibilgetu ez-finantzarioaren balioespenean» 823 kontuan, ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egotzitako mozkinen zenbatekoan.

14. EPE LUZEKO HORNIDURAK

142. Erantzukizunetarako epe luzeko hornidura.

143. Ibilgetu ez-finantzarioa eraitsi, erretiratu edo birgaitu delako epe luzeko hornidurak.

149. Epe luzeko bestelako hornidurak.

1490. Erakunde-konpromisoetarako hornidura.

Obligazio zehatz edo tazituetatik sortutako pasibo ez-korrienteak, beren izaeraren arabera zehaztuta, baina ekitaldia amaitzeko egunean zenbatekoa edo epemuga argi ez dutenak.

Azpitalde honetako kontuak balantzeko pasibo ez-korrientean azalduko dira, «Epe luzeko hornidurak» I epigrafean.

Epe motzean balioegabetzea aurreikusitako hornidurak balantzeko pasibo korrientean azalduko dira, «Epe motzeko hornidurak» I epigrafean; hartarako, epe motzeko epemuga duten horniduren zenbatekoa «Epe motzeko hornidurak» 58 azpitaldeko kontu egokietara pasatuko da.

142. *Erantzukizunetarako epe luzeko hornidura*

Zenbateko zehazturik gabeko obligazioek sortutako pasiboak, bideratutako auziek ekarritako erantzukizunei, abaletatik eratorritako kalte-ordainei edo obligazioei eta erakundearen konturako antzeko beste berme batzuei aurre egiteko.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, para determinar el saldo que debe figurar en el balance, con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 91, «Ingresos en operaciones de cobertura».

b) Se cargará al cierre del ejercicio, para determinar el saldo que debe figurar en el balance, con abono a las correspondientes cuentas del subgrupo 81, «Gastos en operaciones de cobertura».

136. *Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero*

Quando para la valoración de los elementos integrantes del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias se utilice el modelo de revalorización previsto en la norma de reconocimiento y valoración número 2, «Inmovilizado material» se incluirán en esta cuenta los ajustes producidos por la valoración a valor razonable de los activos no corrientes a los que se les aplique dicho modelo.

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe III, «Ajustes por cambio de valor».

Con carácter general, el movimiento de la cuenta es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos no corrientes, con cargo a la cuenta 920, «Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable».

b) Se cargará, al cierre del ejercicio:

b.1) Por las variaciones negativas del valor razonable, al reducirse el valor contable del activo no corriente, en la medida en que tal reducción no exceda el saldo de esta partida, con abono a la cuenta 820, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable».

b.2) Por la dotación a la amortización del elemento patrimonial, en su caso, por el importe que corresponda a la depreciación del exceso del valor contable del bien sobre su valor según el modelo del coste, con abono a la cuenta 821, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones».

b.3) Con motivo de la baja del activo, enajenación, o su disposición por otra vía con abono a la cuenta 822, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas», por las disminuciones del valor razonable sobre el valor contable, en dicho momento, o a la cuenta 823, «Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero», por los beneficios imputados a la cuenta del resultado económico patrimonial.

14. PROVISIONES A LARGO PLAZO

142. Provisión a largo plazo para responsabilidades.

143. Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.

149. Otras provisiones a largo plazo.

1490. Provisión para compromisos institucionales.

Pasivos de carácter no corriente surgidos de obligaciones expresas o tácitas, especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance, en el epígrafe I, «Provisiones a largo plazo».

La parte de las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe I, «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se pasará el importe que representen las provisiones con vencimiento a corto plazo a las cuentas correspondientes del subgrupo 58, «Provisiones a corto plazo».

142. *Provisión a largo plazo para responsabilidades*

Pasivos surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada para hacer frente a responsabilidades procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivadas de avales y otras garantías similares a cargo de la entidad.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Abonatuko da:

a.1) Kalte-ordaina emateko edo ordaintzeko obligazioa sortzen denean abonatu da, edo gero gertatutako aldaketengatik hornidura gehitu behar denean, «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko kontuetan, kasu bakoitzari dagokion kontuan, zordunduta.

b) Zordunduko da:

b.1) «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, auzian epai irmoa ematean, edo kalte-ordainaren edo ordainketaren behin betiko zenbatekoa ezagutzean.

b.2) Gehiegizko horniduraren zenbatekoan, «Erantzukizunetarako hornidura-soberakinak» 7952 azpikontuan abonatuta.

143. *Ibilgetu ez-finantzarioa eraitsi, erretiratu edo birgaitu delako epe luzeko hornidurak*

Ibilgetu ez-finantzarioa desegiteko edo erretiratzeko edo ibilgetua kokatuta dagoen lekua birgaitzeko estimatutako kostuen zenbatekoa.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Abonatuko da:

a.1) Obligazioa sortzen denean abonatu da, edo gero gertatutako aldaketengatik hornidura gehitu behar denean, normalean «Aktibo ez-korrientea» 2. taldeko kontuetan zordunduta.

b) Zordunduko da:

b.1) «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, ondasuna desegin, erretiratu edo birgaitzen denean.

b.2) Ekitaldia amaitzean gutxienez, estimazio berri batek sortutako horniduraren zenbatekoa murrizteagatik, normalean «Aktibo ez-korrientea» 2. taldeko kontuetan abonatuta, edo, bestela, «Ibilgetu ez-finantzarioa eraitsi, erretiratu edo birgaitu delako hornidura-soberakinak» 7953 azpikontuan.

149. *Epe luzeko bestelako hornidurak*

Lege, kontratu erako bestelako ordainketa-obligazioak edo erakundearen inplizituak, zenbateko edo epemuga zehaztugabea dutenak, eta azpitale honetako gainerako kontuetan jasota ez daudenak.

Kontu honen barruan sartzen dira ingurumenaren gaineko kalteak prebenitzeko edo konpontzeko hornidurak, ibilgetua desegiteak, erretiratzeak edo birgaitzean sortutakoak badira izan ezik. Azken hauek «Ibilgetu ez-finantzarioa eraitsi, erretiratu edo birgaitu delako epe luzeko hornidurak» 143 kontuan xedatutakoaren arabera kontabilizatuko baitira.

Bere mugimendua «Erantzukizunetarako epe luzeko hornidura» 142 kontuarentzat adierazitakoaren antzekoa da.

Barne hartzen dituen azpikontuaren eduki eta mugimendu hauek daude:

1490. Erakunde-konpromisoetarako hornidura

Etorkizuneko erakunde-konpromisoei, bide exekutiboan itundutako zergak espezieetan biltzetik eratorritakoei, aurre egiteko hornidura.

a) Zerga itunduak kobratzean abonatu da, erakunde-konpromisoengatik ordaindu beharreko zenbateko estimatuagatik, horretarako baldintzak ematen direnean, «Transferentziak» 650 kontuan zordunduta.

b) Zordunduko da:

b.1) «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, aplikagarri den araudiak ezartzen dituen baldintzak ematen direnean.

b.2) «Bestelako hornidura-soberakinak» 7959 azpikontuan abonatuta, hornidura-soberakinagatik.

15. **EPE LUZEKO JESAPENAK ETA ANTZEKO BESTE JAULKIPENA BATZUK**

150. Epe luzeko obligazioak eta bonuak.

155. Epe luzera negozioa daitezkeen beste balio batzuetan adierazitako zorrak.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Al nacimiento de la obligación que determina la indemnización o pago, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, a las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», que correspondan.

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la resolución firme del litigio, o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o el pago.

b.2) Por el exceso de la provisión, con abono a la subcuenta 7952, «Exceso de provisión para responsabilidades».

143. *Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero*

Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado no financiero, así como la rehabilitación del lugar donde se asienta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Al nacimiento de la obligación, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», cuando se realice el desmantelamiento, retiro o rehabilitación.

b.2) Al menos al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión originadas por una nueva estimación, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente» o en su caso, a la subcuenta 7953, «Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero».

149. *Otras provisiones a largo plazo*

Otras obligaciones de pago de tipo legal, contractual o implícitas de la entidad, con cuantía o vencimiento incierto, no recogidas en las demás cuentas de este subgrupo.

Se incluyen en esta cuenta aquellas provisiones para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, que se contabilizarán según lo establecido en la cuenta 143, «Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 142, «Provisión a largo para responsabilidades».

El contenido y el movimiento de la subcuenta que comprende es el siguiente:

1490. *Provisión para compromisos institucionales*

Provisión para hacer frente a los compromisos institucionales futuros derivados de la recaudación en especie de tributos concertados en vía ejecutiva.

a) Se abonará al cobro del tributo concertado por el importe estimado a pagar por compromisos institucionales cuando se den las condiciones exigidas para ello con cargo a la cuenta 650 «Transferencias»

b) Se cargará.

b.1) con abono a la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», cuando se den los requisitos exigidos por la normativa aplicable.

b.2) por el exceso de la provisión, con abono en la subcuenta 7959 «Exceso de otras provisiones»

15. **EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A LARGO PLAZO**

150. Obligaciones y bonos a largo plazo.

155. Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo.

156. Jesapenen eta antzeko jaulkipenen epe luzeko interesak.

1560. Obligazio eta bonuen epe luzeko interesak.

1565. Bestelako balio negoziagarrien epe luzeko interesak.

Taldeko erakundeek, talde anitzek eta elkartuek eskuratu gabe-ko balio negoziagarriak masan jaulkiz lortutako kanpoko finantzaketa biltzen du, baldin eta urtebete baino gehiagoan mugaeguneratuko edo baliogabetuko badira, urtebetetik gorako epemugaz sortutako interesak barne hartuta.

Azpitalde honen kontuak balantzeko pasibo ez-korrientean azalduko dira, «Epe luzeko zorrak» II epigrafean.

Epe motzean mugaeguneratuko edo baliogabetuko diren epe luzeko zorrak balantzeko pasibo korrientean azalduko dira; hartarako, epe motzean mugaeguneratuko edo baliogabetuko diren epe luzeko zorren zenbatekoa ere jasoko da «Epe motzeko jesapenak eta antzeko beste jaulkipen batzuk» 50 azpitaldeko kontuetan.

150. *Epe luzeko obligazioak eta bonuak*

Urtebete baino gehiagoan mugaeguneratuko edo baliogabetuko diren obligazioak edo bonuak jasotzen ditu.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Abonatuko da:

a.1) Jaulkitzeko unean jasotako zenbatekoan, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

a.2) Onartutako pasiboaren arrazoizko balioarekin, «Diru-laguntzak» 651 kontuan zordunduta.

a.3) Epemugan itzultako balioaren eta zorraren hasierako balioaren arteko aldetik ekitaldian sortutako zatia egozteagatik, «Jesapenen eta antzeko beste jaulkipen batzuen interesak» 661 kontuan zordunduta. Aipatutako aldea negatiboa denean alderantzizko idazpena egongo da.

b) Zordunduko da:

b.1) Jaulkipenari zuzenean egotzi dakizkiokeen transakzio-kostuekin, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

b.2) Balioak aldeztu aurretik amortizatzean, bere kontabilitate-balioaren arabera, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Gastuen aurrekontu arrunta» 400 kontuan abonatuta, itzuli beharreko zenbatekoan. Itzuli beharreko zenbatekoaren eta zorraren kontabilitate-balioaren artean egon daitekeen aldea «Kostu amortizatuko pasibo finantzarioetan izandako galerak» 6655 azpikontuan zordunduko da edo «Mozkinak kostu amortizatuko pasibo finantzarioetan» 7655 azpikontuan abonatuko da, zeinuaren arabera.

b.3) Beste erakunde batek zorra bere gain hartzen duenean, «Zor orokorrak kitatzeko diru-laguntzak» 752 kontuan abonatuta.

c) Zordundu edo abonatuko da «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan, edo «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan abonatuta edo zordunduta, hurrenez hurren, zorraren balioa ekitaldia ixteko edo kitatzeko egunean indarrean dagoen aldaketa-tasaren arabera doitzearren ondorioz.

155. *Epe luzera negozioa daitezkeen beste balio batzuetan adierazitako zorrak*

Urtebete baino gehiagoan mugaeguneratuko edo baliogabetuko diren bestelako pasibo finantzarioak, aurrekoak ez diren balio negoziagarrietan adierazita.

Kontu honen edukia eta mugimendua «Epe luzeko obligazioak eta bonuak» 150 kontuarentzat adierazitakoen antzekoak dira.

156. *Jesapenen eta antzeko jaulkipenen epe luzeko interesak*

Epe luzeko epemuga duten jesapenetan eta antzeko bestelako jaulkipenetan ordaindu beharreko interesen zenbatekoa jasotzen du.

156. Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.

1560. Intereses a largo plazo de obligaciones y bonos.

1565. Intereses a largo plazo de otros valores negociables.

Recoge la financiación ajena obtenida a través de emisiones en masa de valores negociables que no hayan sido adquiridos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año, incluyendo los intereses devengados con vencimiento superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance, formando parte del epígrafe II, «Deudas a largo plazo».

La parte de las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo a las cuentas correspondientes del subgrupo 50, «Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo».

150. *Obligaciones y bonos a largo plazo*

Refleja las obligaciones y bonos en circulación cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por el importe recibido en el momento de su emisión, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

a.3) Por la imputación de la parte devengada en el ejercicio de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda, con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas». Cuando dicha diferencia sea negativa este asiento será el inverso.

b) Se cargará:

b.1) Por los costes de transacción que sean directamente atribuibles a la emisión, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b.2) A la amortización anticipada de los valores, por su valor contable, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe a reembolsar. La diferencia que pueda existir entre el importe a reembolsar y el valor contable de la deuda se cargará a la subcuenta 6655, «Pérdidas en pasivos financieros al coste amortizado», o se abonará a la subcuenta 7655, «Beneficios en pasivos financieros al coste amortizado», según su signo.

b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio» ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

155. *Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo*

Otros pasivos financieros cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año, representados en valores negociables, distintos de los anteriores.

El contenido y movimiento de esta cuenta es análogo al señalado para la cuenta 150, «Obligaciones y bonos a largo plazo».

156. *Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones análogas*

Recoge el importe de los intereses a pagar, con vencimiento a largo plazo, de empréstitos y otras emisiones análogas.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldian sortutako interesen zenbatekoan abonatu da, «Jesapenen eta antzeko beste jaulkipen batzuen interesak» 661 kontuan zordunduta.

b) Balioak alde zurretik amortizatzean zordunduko da, «Aintzatsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

c) Zordundu edo abonatu da «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan edo «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan abonatuta edo zordunduta, hurrenez hurren, zorraren balioa ekitaldia ixteko edo baliogabetzeko egunean indarrean dagoen kanbio-tasaren arabera doitzearen ondorioz.

16. EPE LUZEKO ZORRAK TALDEKO ERAKUNDEEKIN, TALDE ANITZEKIN ETA ELKARTUEKIN

160. Epe luzeko zorrak taldeko kreditu erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.

161. Epe luzeko ibilgetu-hornitzaileak, taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak.

162. Epe motzeko errentamendu finantzarioagatik hartzekodunak, taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak.

163. Epe luzeko beste zor batzuk taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.

164. Zorren epe luzeko interesak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.

165. Diru-laguntza bihur daitezkeen epe luzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.

166. Balio negoziagarrietan adierazitako epe luzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.

167. Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartueetatik epe luzera jasotako fidantzak.

168. Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartueetatik epe luzera jasotako gordailuak.

Urtebete baino gehiagoan mugaeguneratuko edo baliogabetuko diren zorrak, taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartutakoak, beren izaera dela-eta talde honetako beste azpitale batzuetan jasota egon beharko luketenak barne.

Azpitalde honen kontuak balantzeko pasibo ez-korrientean azalduko dira, «Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartutako epe luzeko zorrak» III epigrafean.

Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartutako zorretan epe motzeko epemuga dutenek balantzeko pasibo korrientean jasota egon behar dute, «Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartutako epe luzeko zorrak» III epigrafean; hartarako, epe motzeko epemuga duten epe luzeko zorren zenbatekoa pasatuko da «Epe motzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin» 51 azpitaldeko kontu egokietara.

160. *Epe luzeko zorrak taldeko kreditu erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin*

Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartutakoak urtebetetik gorako epemuga duten maileguengatik eta beste zorketa batzuegatik.

Bere mugimendua «Epe luzeko zorrak kreditu-erakundeekin» 170 kontuaren antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabilita.

161. *Epe luzeko ibilgetu-hornitzaileak, taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak*

Zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin, «Aktibo ez-korrientea» 2. taldean zehaztutako ondasunen hornitzaile gisa, urtebetetik gorako epemuga dutenak.

Bere mugimendua «Epe luzeko ibilgetu-hornitzaileak» 173 kontuaren antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabilita.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas».

b) Se cargará, a la amortización anticipada de los valores, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio» o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

163. Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

164. Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

165. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

166. Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.

167. Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

168. Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Deudas cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año, contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en otros subgrupos de este grupo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo».

La parte de las deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto plazo a las cuentas correspondientes del subgrupo 51, «Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

160. *Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas*

Las contraídas con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 170, «Deudas a largo plazo con entidades de crédito», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

161. *Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, «Activo no corriente», con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 173, «Proveedores de inmovilizado a largo plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

162. *Epe motzeko errentamendu finantzarioagatik hartzekodunak, taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak*

Urtebetetik gorako epemuga duten zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin, «Errentamenduak eta antzeko beste eragiketa batzuk» 6. aintzatespen- eta balioespen-arauan jasotakoaren arabera errentamendu finantzarioko kalifikazioa jaso behar duten akordioetako ondasunen erabileraren lagatzaile gisa.

Bere mugimendua «Epe luzeko finantza-errentamenduengatik hartzekodunak» 174 kontuarenaren antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabiltza.

163. *Epe luzeko beste zor batzuk taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin*

Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartutakoak urtebetetik gorako epemuga duten eta azpitalde honetako kontuetan jasota ez dauden maileguengatik eta beste zorketa batzuegatik.

Bere mugimendua «Epe luzeko zorrak taldeko kreditu erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin» 160 kontuarenaren antzekoa da.

164. *Zorren epe luzeko interesak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin*

Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartutako zorren ordaindu beharreko interesak, urtebetetik gorako epemugarekin.

Beren mugimendua «Beste zor batzuen epe luzeko interesak» 178 kontuarenaren antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabiltza.

165. *Diru-laguntza bihur daitezkeen epe luzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin*

Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartuetatik jasotako diru-laguntza itzulgarriak, urtebetetik gorako epemuga dutenak.

Beren mugimendua «Diru-laguntza bihur daitezkeen epe luzeko zorrak» 172 kontuarenaren antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabiltza.

166. *Balio negoziagarrietan adierazitako epe luzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin*

Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartutako zorrak jesapenengatik eta erakundeak egindako antzeko beste jaulkipen batzuegatik, urtebetetik gorako epemugarekin.

Beren mugimendua «Epe luzeko obligazioak eta bonuak» 150 kontuarenaren antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabiltza.

167. *Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartuetatik epe luzera jasotako fidantzak*

Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartuetatik jasotako dirua obligazio bat betetzeko berme gisa, urtebetetik gorako epera.

Bere mugimendua «Epe luzera jasotako fidantzak» 180 kontuarenaren antzekoa da.

168. *Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartuetatik epe luzera jasotako gordailuak*

Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartuetatik gordailu irregularren kontzeptuan jasotako dirua, urtebetetik gorako epera.

Bere mugimendua «Epe luzera jasotako gordailuak» 185 kontuarenaren antzekoa da.

17. JASOTAKO MAILEGUENGATIK ETA BESTE KONTZPTU BATZUEGATIK DAUDEN EPE LUZEKO ZORRAK

170. Epe luzeko zorrak kreditu-erakundeekin.

171. Epe luzeko zorrak.

172. Diru-laguntza bihur daitezkeen epe luzeko zorrak.

173. Epe luzeko ibilgetu-hornitzaileak.

162. *Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Deudas con vencimiento superior a un año con entidades del grupo, multigrupo y asociadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse, como arrendamientos financieros en los términos recogidos en la norma de reconocimiento y valoración número 6 «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar».

Su movimiento es análogo al de la cuenta 174, «Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

163. *Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Las contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 160, «Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas».

164. *Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Intereses a pagar, con vencimiento superior a un año, de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 178, «Intereses a largo plazo de otras deudas», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

165. *Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Subvenciones reintegrables recibidas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 172, «Deudas a largo plazo transformables en subvenciones», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

166. *Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables*

Deudas contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas por empréstitos y otras emisiones análogas emitidas por la entidad, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 150, «Obligaciones y bonos a largo plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

167. *Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Efectivo recibido de entidades del grupo, multigrupo y asociadas como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 180, «Fianzas recibidas a largo plazo».

168. *Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, a plazo superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 185, «Depósitos recibidos a largo plazo».

17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS

170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.

171. Deudas a largo plazo.

172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.

- 174. Epe luzeko finantza-errentamenduagatik hartzekodunak.
- 176. Epe luzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak.
- 1760. Estaldura-tresna izendatutako epe luzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak.
- 1761. Epe luzeko beste deribatu finantzario batzuengatik pasiboak.
- 177. Kreditu-erakundeekin dauden zorren epe luzeko interesak.
- 178. Beste zor batzuen epe luzeko interesak.

Balio negoziagarrietan gauzatu gabeko edo taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartu gabeko kanpoko finantzaketa, urtebete baino gehiagoan mugaeguneratuko edo balio gabetuko dena.

Azpitalde honen kontuak balantzeko pasibo ez-korrientean azalduko dira, «Epe luzeko zorrak» II epigrafean.

Epe motzean mugaeguneratuko edo balio gabetuko diren epe luzeko zorrak balantzeko pasibo korrientean azalduko dira, «epe motzeko zorrak» II epigrafean; hartarako, epe motzean mugaeguneratuko edo balio gabetuko diren epe luzeko zorren zenbatekoa pasatuko da «Jasotako maileguengatik eta beste kontzeptu batzuengatik epe motzeko zorrak» 52 azpitaldeko kontuetara.

170. Epe luzeko zorrak kreditu-erakundeekin

Kreditu-erakundeekin hartutakoak urtebetetik gorako epemuga duten maileguengatik eta beste zordunketa batzuengatik.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Abonatuko da:

a.1) Zorra formalizatzean jasotako zenbatekoan, «Aintzatesitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

a.2) Onartutako pasiboaren arrazoizko balioarekin, «Diru-laguntzak» 651 kontuan zordunduta.

a.3) Epemugan itzultitako balioaren eta zorraren hasierako balioaren arteko aldetik ekitaldian sortutako zatia egozteagatik, «Kreditu-erakundeekiko zorren interesak» 6625 kontuan zordunduta.

b) Zordunduko da:

b.1) Formalizazioari zuzenean egotz dakizkiokeen eta zorraren hasierako zenbatekotik kendu ez diren transakzio-kosten zenbatekoan, «Aintzatesitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

b.2) Aldez aurretik balio gabetutako zenbatekoarekin, «Aintzatesitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta. Aldi berean «Kostu amortizatuko pasibo finantzarioetan izandako galerak» 6655 azpikontua zordunduko da, edo «Mozkinak kostu amortizatuko pasibo finantzarioetan» 7655 azpikontuan abonatuko da, eragiketa horrek ekar ditzakeen emaitza negatiboen edo positiboen arabera, hurrenez hurren.

b.3) Beste erakunde batek zorra bere gain hartzen duenean, «Zor orokorrak kitatzeko diru-laguntzak» 752 kontuan abonatuta.

c) Zordundu edo abonatuko da «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan edo «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan abonatuta edo zordunduta, hurrenez hurren, zorraren balioa ekitaldia ixteko edo balio gabetzeko egunean indarrean dagoen kanbio-tasaren arabera doitzearen ondorioz.

d) Erakundeak diruz lagundutako interesak dituzten maileguak jasoko balitu, kontu hau zordunduko litzateke «Eragiketa finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzen sarrerak» 942 kontuan abonatuta, jasotako zenbatekoaren eta zorraren arrazoizko balioaren aldeagatik, «Pasibo finantzarioak» 9. aintzatespen- eta balioespen-arauaren irizpideekin bat etorritik.

- 174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.
- 176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.
- 1760. Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.
- 1761. Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo.
- 177. Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito.
- 178. Intereses a largo plazo de otras deudas.

Financiación ajena no instrumentada en valores negociables ni contraída con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance, formando parte del epígrafe II, «Deudas a largo plazo».

La parte de las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo a las cuentas correspondientes del subgrupo 52, «Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos».

170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por el importe recibido a la formalización de la deuda, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.»

a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

a.3) Por la imputación de la parte devengada en el ejercicio de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda, con cargo a la subcuenta 6625, «Intereses de deudas con entidades de crédito».

b) Se cargará:

b.1) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la formalización que no se hayan deducido del importe inicial de la deuda, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.»

b.2) Por el importe cancelado anticipadamente, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.» Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6655, «Pérdidas en pasivos financieros al coste amortizado» o se abonará la subcuenta 7655, «Beneficios en pasivos financieros al coste amortizado», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de dicha operación.

b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio» ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

d) Si la entidad recibiera préstamos con intereses subvencionados, se cargará esta cuenta con abono a la cuenta 942, «Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras», por la diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda, de acuerdo con los criterios de la norma de reconocimiento y valoración número 9, «Pasivos financieros».

171. *Epe luzeko zorrak*

Azpitalde honetako beste kontu batzuetan jaso gabeko mai-leguengatik eta beste zor batzuegatik hirugarrenekin hartutakoak, urtebetetik gorako epemuga dutenak.

Beren mugimendua «Epe luzeko zorrak kreditu-erakundeekin» 170 kontuaren antzekoa da.

172. *Diru-laguntza bihur daitezkeen epe luzeko zorrak*

Beste erakunde batzuetatik edo partikularrengandik jasotako diru-laguntza itzulgarriak, urtebetetik gorako epemuga dutenak.

Kontuaren mugimendua honakoa da, oro har:

a) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontu» 430 kontuan zordunduta jasotako kantitateen zenbatekoan abonatu da.

b) Zordunduko da:

b.1) Zorra erabat edo zati batean murrizten duen edozein gertaeragatik, emateko baldintzen arabera, normalean «Aurrekontu-hartzekodunak» 40 azpitaldeko kontuetan abonatu.

b.2) Itzulgarri izateari uzten badio, normalean bere saldoa «Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzen sarrerak» 940 kontuan, «Aktibo korrienteak eta gastuak finantzatzeko diru-laguntzen sarrerak» 941 kontuan edo «Eragiketa finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzen sarrerak» 942 kontuan edo «Transferentziak eta diru-laguntzak» 75 azpitaldeko kontuetan abonatu.

173. *Epe luzeko ibilgetu-hornitzaileak*

Zorrak «Aktibo ez-korrientea» 2. taldean zehaztutako ondasunen hornitzaileekin, urtebetetik gorako epemuga dutenak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Abonatu da:

a.1) Hornitutako ondasunak hartzean eta ontzat ematean, «Aktibo ez-korrientea» 2. taldeko kontuetan zordunduta.

a.2) Epemugan itzultako balioaren eta zorraren hasierako balioaren arteko aldetik ekitaldian sortutako zatia egozteagatik, «Bertelako zorren interesak» 6626 azpikontuan zordunduta.

b) Aldez aurretik balio gabetutako zenbatekoarekin, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatu.

174. *Epe luzeko finantza-errentamenduagatik hartzekodunak*

Urtebetetik gorako epemuga duten zorrak beste erakunde batzuekin, «Errentamenduak eta antzeko beste eragiketa batzuk» 6. aintzatespen- eta balioespen-arauan, jasotakoaren arabera errentamendu finantzarioko kalifikazioa jaso behar duten akordio-errentamenduen erabileraren lagatzaile gisa.

a) Abonatu da:

a.1) Hornitutako ondasunak erabiltzeko eskubidea hartzean eta ontzat ematean, «Aktibo ez-korrientea» 2. taldeko kontuetan zordunduta.

a.2) Epemugan itzultako balioaren eta zorraren hasierako balioaren arteko aldetik ekitaldian sortutako zatia egozteagatik, «Bertelako zorren interesak» 6626 azpikontuan zordunduta.

b) Zorra guztiz edo zati batean aldez aurretik balio gabetzeagatik zordunduko da, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatu.

176. *Epe luzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak*

Erakundearentzat aurkako balioespena duten deribatu finantzarioekin egindako eragiketen zenbatekoa, epemuga edo likidatzea espero den eguna urtebetetik gorakoa denean.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatu du.

171. *Deudas a largo plazo*

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 170, «Deudas a largo plazo con entidades de crédito».

172. *Deudas a largo plazo transformables en subvenciones*

Subvenciones reintegrables recibidas de otras entidades o particulares, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades percibidas con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.»

b) Se cargará:

b.1) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios.»

b.2) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono generalmente de su saldo a las cuentas 940, «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta», 941, «Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos» ó 942, «Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras» o a cuentas del subgrupo 75, «Transferencias y subvenciones».

173. *Proveedores de inmovilizado a largo plazo*

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, «Activo no corriente», con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente.

a) Se abonará:

a.1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente.»

a.2) Por la imputación de la parte devengada en el ejercicio de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda, con cargo a la subcuenta 6626, «Intereses de otras deudas.»

b) Se cargará por el importe cancelado anticipadamente, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.»

174. *Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo*

Deudas con vencimiento superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en la norma de reconocimiento y valoración número 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar».

a) Se abonará:

a.1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente.»

a.2) Por la imputación de la parte devengada en el ejercicio de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda, con cargo a la subcuenta 6626, «Intereses de otras deudas.»

b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.»

176. *Pasivos por derivados financieros a largo plazo*

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración desfavorable para la entidad, cuyo vencimiento o fecha en la que se esperan liquidar sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Barne hartzen dituen azpikontuen eduki eta mugimendu hauek daude:

1760. Estaldura-tresna izendatutako epe luzeko deribatu finantzarioen-gatik pasiboak

«Kontabilitate-estaldurak» 10. aintzatespen- eta balioespen-arauarekin bat etorritz, estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioen erakundearen aurkako balioespena jasotzen du.

a) Kontratazioa egiteko unean jasotako zenbatekoarekin abonatu da, normalean «Aintzatesitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

b) Likidatzen denean ordaindutako kopuruekin zordunduko da, normalean «Aintzatesitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

c) Arrazoizko balioaren aldaketengatik abonatu edo ordainduko da, «Estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioetan izandako galerak» 6645 azpikontuan eta «Mozkinak estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioetan» 7645 azpikontuan zordunduta edo abonatuta, hurrenez hurren, dagokion sail-kontuaren bitartez, baldin eta, «Kontabilitate-estaldurak» 10. aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera, deribatua arrazoizko balioagatik balioetsi behar bada eta aipatutako aldaketa ekitaldiaren ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egotzi behar bada.

d) «Estaldurengatik mozkinak» 910 kontuan edo «Estaldurengatik galerak» 810 kontuan abonatuta edo zordunduta zordundu edo abonatu da, hurrenez hurren, estaldura eraginkortzat jotako tresna deribatuaren arrazoizko balioaren aldaketarekin, deribatua arrazoizko balioagatik balioetsi behar denean eta aipatutako aldaketa ondorengo ekitaldietako ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura edo estalitako partidaren hasierako baliora egotzi behar denean.

1761. Epe luzeko beste deribatu finantzario batzuegatik pasiboak

Estalduren kontabilitatea aplikatuta ez duten deribatu finantzarioen balioespena jasotzen du, erakundearentzat kontrakoa dena.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Kontratazioa egiteko unean jasotako zenbatekoarekin abonatu da, normalean «Aintzatesitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

b) Likidatzen denean ordaindutako kopuruekin zordunduko da, normalean «Aintzatesitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

c) Arrazoizko balioaren aldaketen zenbatekoan abonatu edo zordunduko da, «Bestelako deribatu finantzarioetan izandako galerak» 6646 azpikontuan eta «Mozkinak beste deribatu finantzario batzuetan» 7646 azpikontuan zordunduta edo abonatuta, hurrenez hurren.

177. Kreditu-erakundeekin dauden zorren epe luzeko interesak

Kreditu-erakundeekin dauden zorren ordaindu beharreko interesak, epe luzeko epemuga dutenak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldian sortutako interesen zenbatekoarekin abonatu da, urtebetetik gorako epemugarekin, «Kreditu-erakundeekiko zorren interesak» 6625 azpikontuan zordunduta.

b) Zorra guztiz edo zati batean aldez aurretik baliogabetzeagatik zordunduko da, «Aintzatesitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

c) Zordundu edo abonatu da «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan, edo «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan abonatuta edo zordunduta, hurrenez hurren, zorraren balioa ekitaldia ixteko edo kitatzeko egunean indarrean dagoen aldaketa-tasaren arabera doitzearren ondorioz.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprenden es el siguiente:

1760. Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura

Recoge la valoración desfavorable para la entidad de los derivados financieros designados instrumentos de cobertura de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables».

a) Se abonará por el importe recibido, en su caso, en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.»

b) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.»

c) Se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, a las subcuentas 6645, «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura» y 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», respectivamente, a través de la divisionaria que corresponda, cuando según la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables», el derivado deba valorarse por su valor razonable y dicha variación deba imputarse a la cuenta del resultado económico-patrimonial del ejercicio.

d) Se cargará o abonará, con abono o cargo, a las cuentas 910, «Beneficios por coberturas» y 810, «Pérdidas por coberturas», respectivamente, por la variación del valor razonable del instrumento derivado que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando el derivado deba valorarse por su valor razonable y deba imputarse dicha variación a la cuenta del resultado económico patrimonial de ejercicios posteriores o al valor inicial de la partida cubierta.

1761. Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo

Recoge la valoración desfavorable para la entidad de los derivados financieros a los que no se aplique la contabilidad de coberturas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe recibido, en su caso, en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.»

b) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.»

c) Se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, a las subcuentas 6646, «Pérdidas en otros derivados financieros» y 7646, «Beneficios en otros derivados financieros», respectivamente.

177. Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito

Intereses a pagar, con vencimiento a largo plazo, de deudas con entidades de crédito.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, con vencimiento superior a un año, con cargo a la subcuenta 6625, «Intereses de deudas con entidades de crédito».

b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial de las deudas, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.»

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

178. Beste zor batzuen epe luzeko interesak

Zorren epe luzeko epemuga duten ordaindu beharreko interesak, «Zorren epe luzeko interesak kreditu-erakundeekin» 177 kontuan erregistratu beharrekoak izan ezik.

Beren mugimendua 177 kontuarentzat adierazitakoaren antzekoa da, kontrakontu gisa «Bestelako zorren interesak» 6626 azpikontua erabiltia.

18. EPE LUZERA JASOTAKO FIDANTZAK ETA GORDAILUAK**180. Epe luzera jasotako fidantzak.****185. Epe luzera jasotako gordailuak.**

Azpitalde honen kontuak balantzeko pasibo ez-korrientean azalduko dira, «Epe luzeko zorrak» II epigrafean.

Epe motzeko epemuga duten jasotako epe luzeko fidantzek eta gordailuek balantzeko pasibo korrientean azaldu behar dute «Epe motzeko zorrak» II epigrafean; hartarako, epe motzeko epemuga duten jasotako epe luzeko fidantzen eta gordailuen zenbatekoa «Epe motzera jasotako eta eratutako fidantzak eta gordailuak eta periodifikatzeko doikuntzak» 56 azpitaldeko kontu egokietara pasatuko da.

180. Epe luzera jasotako fidantzak

Obligazio bat beteko dela bermatzeko, urtebetetik gorako eperako jasotako dirua.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Fidantza aurkeztean, jasotako zenbatekoagatik abonatu da, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta, baldin eta eragiketa ez bada aurrekontura egotzi behar.

b) Hauetan abonatuta zordunduko da:

b.1) «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan, edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, fidantza baliogabetzean, egokia denaren arabera.

b.2) «Ezohiko sarrerak» 778 kontuan, fidantzak bermatutako obligazioa ez betetzeagatik fidantzan galera sortzen denean.

185. Epe luzera jasotako gordailuak

Gordailu irregularraren kontzeptuan jasotako dirua, urtebetetik gorako epera.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Egitean abonatu da, jasotako zenbatekoagatik, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta, baldin eta eragiketa ez bada aurrekontura egotzi behar.

b) Aldez aurretik baliogabetzean zordunduko da, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta, egokia denaren arabera.

19. FINANTZAKETA-EGOERA IRAGANKORRAK

Obligazioak eta bonuak jaulki eta amortizatzeak eratorrita egon daitezkeen bitarteko egoerei buruzko informazioa biltzen du.

2 TALDEA**AKTIBO EZ-KORRIENTEA**

Erakundearen (kontabilitate-subjektua) jardueretan iraunkortasunez erabiltzeko ondare-elementuak barne hartzen ditu, baita ondasun higiezinak inbertsioak ere.

Talde honetan sartzen dira urtebetetik gorako epean mugagunergaratu, inorenganatu edo diru bihurtuko direla espero diren finantza-inbertsioak.

178. Intereses a largo plazo de otras deudas

Intereses a pagar, con vencimiento a largo plazo, de deudas, excluidos los que deban ser registrados en la cuenta 177, «Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 177, utilizando como contrapartida la subcuenta 6626, «Intereses de otras deudas».

18. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS A LARGO PLAZO**180. Fianzas recibidas a largo plazo.****185. Depósitos recibidos a largo plazo.**

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance, en el epígrafe II, «Deudas a largo plazo».

La parte de fianzas y depósitos recibidos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo»; a estos efectos se pasará el importe que representen las fianzas y depósitos recibidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 56, «Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación».

180. Fianzas recibidas a largo plazo

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución de la fianza, por el importe recibido, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación de la fianza, según proceda.

b.2) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales», por el incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza.

185. Depósitos recibidos a largo plazo

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución, por el importe recibido, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará, a la cancelación anticipada, con abono a la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN

Recoge información referente a las posibles situaciones intermedias derivadas de la emisión y amortización de obligaciones y bonos.

GRUPO 2**ACTIVO NO CORRIENTE**

Comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en las actividades de la entidad, sujeto de la contabilidad, así como las inversiones inmobiliarias.

También se incluyen dentro de este grupo, con carácter general, inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.

20. IBILGETU UKIEZINAK

- 200. Inbertsioa ikerketan.
- 201. Inbertsioa garapenean.
- 203. Jabetza industrial eta intelektual.
- 206. Aplikazio informatikoak.
- 207. Errentamendu-erregimenean erabilitako edo lagatako aktiboen gaineko inbertsioak.
- 208. Ibilgetze ukiezinetarako aurrerakinak.
- 209. Bestelako ibilgetu ukiezina.

Balioespen ekonomikoa jaso dezaketen ondasun inmateria-
len eta eskubideen multzoa; hauek, gainera, denboran irauten dute
eta ondasun eta zerbitzu publikoen ekoizpenean erabiltzen dira edo
kontabilitateko subjektuaren baliabide-iturri dira. Ibilgetu hauen hor-
nizaillei emandako konturako aurrerakinak ere jasotzen dira.

Azpitalde honen kontuak balantzeko aktibo ez-korrientean azal-
duko dira, «Ibilgetu ukiezina» I epigrafean.

Erakundeak tratamendu berezia (errebalorizazio-eredua) apli-
katzen duenean, «Ibilgetu ukiezinak» 21. azpitalderako ezarritako
irizpideak aplikatuko dira, hau da, «Ibilgetu ukiezinak» 20 azpita-
ldeko kontuak beren arrazoizko balioaren aldaketan zenbatekoan
zordundu edo abonatu dira, «Doikuntza positiboak ibilgetu ez-
finantzarioaren balioespenean bere arrazoizko balioa handitzea-
gatik» 920 kontuan eta «Doikuntza negatiboak ibilgetu ez-finan-
tzarioaren balioespenean bere arrazoizko balioa murrizteagatik»
820 kontuan, zordunduta edo abonatuta, hurrenez hurren.

200. Inbertsioa ikerketan

Arlo zientifiko eta teknikoetan ezagutza berriak eta ulermen han-
diagoa eskuratu nahian egiten den bilakuntza original eta planifi-
katua da. Erakundeak, testu honetako aintzatespen- eta balioes-
pen-arauean ezarritakoaren arabera aktibatutako ikerketa-gastu
guztiak hartzen ditu.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Kontu honetan jasota egon behar duten gastuen zenba-
tekoan zordunduko da, «Ibilgetu ukiezinerako egindako lanak» 780
kontuan abonatuta.

b) Aktiboaren bajagatik abonatu da, horrelakorik badago,
«Ibilgetu ukiezinetik sortutako galerak» 670 kontuan zordunduta.

Enpresetarako edo unibertsitateetarako edo ikerketa zientifi-
ko edo teknologikoan aritzen diren bestelako erakundeetarako enkar-
guz egiten diren gastuak ere kontu honetan jasoko dira.

201. Inbertsioa garapenean

Garapena ikerketan izandako lorpenen aplikazio zehatza da.

Erakundeak testu honetako aintzatespen- eta balioespen-araue-
tan ezarritakoaren arabera aktibatutako garapen-gastu guztiak har-
tzen ditu.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Kontu honetan jasota egon behar duten gastuen zenba-
tekoan zordunduko da, «Ibilgetu ukiezinerako egindako lanak» 780
kontuan abonatuta.

b) Hauetan zordunduta abonatu da:

b.1) «Ibilgetu ukiezinetik sortutako galerak» 670 kontuan, akti-
boaren bajagatik, horrelakorik badago.

b.2) 203 «Jabetza industrial eta intelektual» kontuan edo
«Aplikazio informatikoak» 206 kontuan, egokia denaren arabera,
positiboak izateagatik eta, hala badaude, garapen-emaitzak erre-
gistro publiko egokian inskribatuta egoteagatik, eta, hala badago-
kio, «Garapeneko inbertsioaren amortizazio metatua» 2801 azpi-
kontuetan.

Enpresetarako edo unibertsitateetarako edo ikerketa zientifi-
ko edo teknologikoan aritzen diren bestelako erakundeetarako enkar-
guz egiten diren gastuak ere kontu honetan jasoko dira.

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES

- 200. Inversión en investigación.
- 201. Inversión en desarrollo.
- 203. Propiedad industrial e intelectual.
- 206. Aplicaciones informáticas.
- 207. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arren-
damiento o cedidos.
- 208. Anticipos para inmobilizaciones intangibles.
- 209. Otro inmobilizado intangible.

Conjunto de bienes inmateriales y derechos, susceptibles de
valoración económica, que cumplen, además, las características
de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bie-
nes y servicios públicos o constituyen una fuente de recursos del
sujeto contable. También se incluyen los anticipos a cuenta entre-
gados a proveedores de estos inmobilizados.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corrien-
te del balance, en el epígrafe I, «Inmobilizado intangible».

Cuando la entidad aplique el tratamiento especial, modelo de
revalorización, se aplicarán los criterios establecidos para el sub-
grupo 21, «Inmovilizaciones materiales», esto es, las cuentas del
subgrupo 20, «Inmovilizaciones Intangibles», se cargarán o abo-
narán por las variaciones en su valor razonable, con abono o car-
go, respectivamente, a las cuentas 920, «Ajustes positivos en la
valoración del inmobilizado no financiero por aumento de su valor
razonable» y 820, «Ajustes negativos en la valoración del inmovi-
lizado no financiero por disminución de su valor razonable».

200. Inversión en investigación

Es la indagación original y planificada que persigue descubrir
nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en
los terrenos científico o técnico. Contiene los gastos de investiga-
ción activados por la entidad, de acuerdo con lo establecido en las
normas de registro y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de los gastos que deben figu-
rar en esta cuenta, con abono a la cuenta 780, «Trabajos realiza-
dos para el inmobilizado intangible».

b) Se abonará por la baja del activo, en su caso, con cargo
a la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmobilizado intangible».

Aquellos gastos que se realicen por encargo a empresas o a
universidades u otras instituciones dedicadas a la investigación cien-
tífica o tecnológica, se recogerán también en esta cuenta.

201. Inversión en desarrollo

El desarrollo es la aplicación concreta de los logros obtenidos
en la investigación.

Contiene los gastos de desarrollo activados por la entidad, de
acuerdo con lo establecido en las normas de reconocimiento y valo-
ración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de los gastos que deben figu-
rar en esta cuenta, con abono a la cuenta 780, «Trabajos realiza-
dos para el inmobilizado intangible».

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmobiliza-
do intangible», en su caso, por la baja del activo.

b.2) Las cuentas 203, «Propiedad industrial e intelectual»,
ó 206 «Aplicaciones informáticas», según proceda, por ser posi-
tivos y, en su caso, inscritos en el correspondiente Registro Públi-
co los resultados de desarrollo positivos, y en su caso a las sub-
cuentas 2801, «Amortización acumulada de inversión en desarrollo».

Aquellos gastos que se realicen por encargo a empresas o a
universidades u otras instituciones dedicadas a la investigación cien-
tífica o tecnológica, se recogerán también en esta cuenta.

203. *Jabetza industrialaren eta intelektualaren*

Jabetza industrialaren edo jabetza intelektualaren edozein adierazpen erabiltzeko eskubide edo jabetzagatik, edo bere erabilera emateagatik, ordaindutako zenbatekoa.

Kontu honen barruan garapen-gastuak ere jasoko dira dagozkien proiektuen emaitzak positiboak direnean eta, beharrezko lege-baldintzak beteta, erregistro egokian inskribatzen direnean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan abonatuta zordunduko da:

a.1) Normalean, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan, esku-ratzeagatik.

a.2) «Inbertsioa garapenean» 201 kontuan, garapenaren emaitzak positiboak direnean eta erregistro publiko egokian inskribatuta daudenean.

a.3) «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan, erregistro egokian inskribatzeko eskatutako ordainketen zenbatekoan.

b) Normalean inorenganatzengatik abonatu da, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, eta beharrezkoa bada, «Jabetza industrialaren eta intelektualaren amortizazio metatua» 2803 azpikontuan eta «Jabetza industrialaren eta intelektualaren balio-narriadura» 2903 azpikontuan. Aldi berean «Ibilgetu ukiezinetik sortutako galerak» 670 kontua zordunduko da, edo «Ibilgetu ukiezinetik sortutako mozkinak» 770 kontua abonatu da, eragiketarik sortutako balizko emaitza negatibo edo positiboan zenbatekoan, hurrenez hurren.

206. *Aplikazio informatikoak*

Programa informatikoen jabetzagatik edo hauek erabiltzeko eskubideagatik ordaindutako zenbatekoa, edo bestela, erakundeak berak egindakoen ekoizpen-kostua, hainbat ekitalditan erabiltzea aurreikusita dagoenean. Erakunde barruan webguneak egiteko gastuak ere hemen sartzen dira, hainbat ekitalditan erabiltzeko asmoarekin egiten badira.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan abonatuta zordunduko da:

a.1) Normalean, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan, beste enpresa batzuentzako eskuratzeagatik.

a.2) «Ibilgetu ukiezinera ekoizpen-lanak» 780 kontuan, barne elaborazioagatik, eta egokia bada, «Inbertsioa garapenean» 201 kontuan, garapeneko inbertsio-emaitzak positiboak izateagatik eta erregistro publiko egokian inskribatzeagatik.

a.3) «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan, erregistro egokian inskribatzeko eskatutako ordainketen zenbatekoan.

b) Normalean inorenganatzengatik abonatu da, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, eta beharrezkoa bada, «Aplikazio informatikoen amortizazio metatua» 2806 azpikontuan eta «Aplikazio informatikoen balio-narriadura» 2906 azpikontuan. Aldi berean «Ibilgetu ukiezinetik sortutako galerak» 670 kontua zordunduko da edo «Ibilgetu ukiezinetik sortutako mozkinak» 770 kontua abonatu da, eragiketarik sortutako balizko emaitza negatibo edo positiboan zenbatekoan, hurrenez hurren.

207. *Errentamendu-erregimenean erabilitako edo lagatako aktiboen gaineko inbertsioak*

Errentamendu-erregimenean erabilitako edo erabiltzeko lagatako aktiboen gainean egindako inbertsioen zenbatekoa, baldin eta, «Errentamenduak eta antzeko beste eragiketa batzuk» 6. aintzatespen- eta balioespen-arauarekin bat etorri, errentamendu finantzario gisa kalifikatu behar ez badira; betiere aipatutako inbertsioak aktibo horietatik bereizi ezin direnean, eta bere bizitza erabilgarria, gaitasuna edo produktibitatea handitzen dituztenean.

203. *Propiedad industrial e intelectual*

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso, o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial o de la propiedad intelectual.

Esta cuenta comprenderá también los gastos de desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscribieran en el correspondiente Registro.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) Generalmente, la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la adquisición.

a.2) La cuenta 201, «Inversión en desarrollo», por ser positivos e inscritos en el correspondiente Registro Público los resultados del desarrollo.

a.3) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro.

b) Se abonará, generalmente, por las enajenaciones, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y en su caso, a las subcuentas 2803, «Amortización acumulada de propiedad industrial e intelectual», y 2903, «Deterioro de valor de propiedad industrial e intelectual». Al mismo tiempo se cargará la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible», o se abonará la cuenta 770, «Beneficios procedentes del inmovilizado intangible», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

206. *Aplicaciones informáticas*

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, o bien, el coste de producción de los elaborados por la propia entidad, cuando esté prevista su utilización en varios ejercicios. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas «web» generadas internamente por la entidad, siempre que su utilización esté prevista durante varios ejercicios.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la adquisición a otras empresas.

a.2) La cuenta 780, «Trabajos realizados para el inmovilizado intangible», por la elaboración propia, y en su caso, a la cuenta 201, «Inversión en desarrollo», por ser positivos e inscritos en el correspondiente Registro Público los resultados de inversión en desarrollo.

a.3) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro.

b) Se abonará, generalmente, por las enajenaciones, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y en su caso a las subcuentas 2806, «Amortización acumulada de aplicaciones informáticas» y 2906, «Deterioro de valor de aplicaciones informáticas». Al mismo tiempo se cargará la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible» o se abonará la cuenta 770, «Beneficios procedentes del inmovilizado intangible», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

207. *Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos*

Importe de las inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos en uso, cuando de conformidad con la norma de reconocimiento y valoración número 6 «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar» no deba calificarse como arrendamiento financiero, siempre que dichas inversiones no sean separables de los citados activos, y aumenten su vida útil, capacidad o productividad.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Kontu honetan azaldu beharreko gastuen zenbatekoagatik zordunduko da, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

b) Errentamendu- edo lagapen-kontratua amaitzean abonatu da, «Errentamendu-erregimenean erabilitako edo lagatako aktiboen gaineko inbertsioen amortizazio metatua» 670 azpikontua eta «Errentamendu-erregimenean erabilitako edo lagatako aktiboen gaineko inbertsioen balio-narriadura» 2807 azpikontua eta, hala badagokio, «Ibilgetu ukiezinetik sortutako galerak» 2907 kontua zordunduta.

208. Ibilgetze ukiezinetarako aurrerakinak

Hornitzaileei eta bestelakoei emandako ibilgetu ukiezinako elementuen zenbatekoak, normalean dirutan, etorkizuneko horniduren edo lanen «kontura».

Oro har, honelakoa izango da kontuaren mugimendua:

a) Hornitzaileei dirutan ordaindutako kopuruengatik zordunduko da, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

b) Dagozkien entregak hartzean eta ontzat ematean abonatu da, azpitalde honetako kontuetan zordunduta.

209. Bestelako ibilgetu ukiezinak

Aurreko kontuetan jaso gabeko beste eskubideengatik ordaindutako zenbatekoa; hauek, besteak beste: administrazioko emakidak eta intsuldaketa-eskubideak, aktibo-erabileren atxikipenak eta lagapenak, hauen bizitza ekonomikoa baino txikiagoko aldirako, eta hirigintza-aprobetxamenduak, betiere lurretan gauzatzen ez badira.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Eskuratze-zenbatekoarekin zordunduko da, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

b) Inorenganatzengatik eta, oro har, aktiboaren bajagatik abonatu da, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, eta egoia bada, «Bestelako ibilgetu ukiezinaren metatutako amortizazioa» 2809 azpikontuan eta «Bestelako ibilgetu ukiezinaren balio-narriadura» 2909 azpikontuan, eta galerak egonez gero, berriz, «Ibilgetu ukiezinetik sortutako galerak» 670 kontuan.

21. IBILGETU MATERIALAK

210. Lurra eta ondasun naturalak.

211. Eraikuntzak.

212. Azpiegiturak.

213. Ondare historikoaren ondasunak.

214. Makineria eta tresneria.

215. Instalazio teknikoak eta beste instalazioa batzuk.

216. Altzariak.

217. Informazioa prozesatzeko ekipamenduak.

218. Garraio-elementuak.

219. Bestelako ibilgetu materiala.

Ondare-elementu ukigarriak, higigarriak edo higiezinak, kontabilitateko subjektuak ondasun eta zerbitzu publikoen ekoizpenean edo bere administrazio asmoetarako erabili ohi dituenak eta salgarriak ez direnak.

Azpitalde honen kontuak balantzeko aktibo ez-korrientean azalduko dira, «Ibilgetu materiala» II epigrafean.

Azpitaldeko kontuen mugimendua hau dago:

a) Zordunduko dira:

a.1) Eskuratzeko prezioagatik edo ekoizpen-kostuagatik, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta edo «Ibilgetu materialerako egindako lanak» 781 kontuan abonatuta, edo egoia bada, «Ekoizpen-bidean diren ibilgetze materialak eta ondasun higiezinak inbertsioak» 23 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente» por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta.

b) Se abonará, al finalizar el contrato de arrendamiento o cesión, en su caso, con cargo a la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible» y a las subcuentas 2807, «Amortización acumulada de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos» y 2907, «Deterioro de valor de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos».

208. Anticipos para inmovilizaciones intangibles

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado intangible, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas en efectivo a los proveedores, con abono, generalmente a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo.

209. Otro inmovilizado intangible

Importe por otros derechos no singularizados en las cuentas anteriores, entre otros, las concesiones administrativas y los derechos de traspaso, así como las adscripciones y cesiones de uso de activos por un periodo inferior a la vida económica de los mismos y los aprovechamientos urbanísticos detentados por las entidades locales u otras entidades públicas, siempre que no se materialicen en terrenos,

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de su adquisición con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y en su caso, a las subcuentas 2809, «Amortización acumulada de otro inmovilizado intangible» y 2909, «Deterioro de valor de otro inmovilizado intangible», así como en caso de pérdidas a la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible».

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES

210. Terrenos y bienes naturales.

211. Construcciones.

212. Infraestructuras.

213. Bienes del patrimonio histórico.

214. Maquinaria y utillaje.

215. Instalaciones técnicas y otras instalaciones.

216. Mobiliario.

217. Equipos para procesos de información.

218. Elementos de transporte.

219. Otro inmovilizado material.

Elementos patrimoniales tangibles, muebles o inmuebles, que se utilizan de manera continuada por el sujeto contable en la producción de bienes y servicios públicos, o para sus propios propósitos administrativos y que no están destinados a la venta.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe II, «Inmovilizado material».

El movimiento de las cuentas del subgrupo es el siguiente:

a) Se cargarán:

a.1) Por el precio de adquisición o coste de producción, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la cuenta 781, «Trabajos realizados para el inmovilizado material», o en su caso, a cuentas del subgrupo 23, «Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso».

a.2) Erabilera aldatzeagatik, «Ondasun higiezinetakoinbertsioak» 22 azpitaldeko kontuetan edo «Salgai dauden aktiboak» 38 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

a.3) Erakunde jabetik edo jabeetatik atxikipenean jasotako ondasunen arrazoizko balioaren zenbatekoan, «Ondarea» 100 kontuaren «Ondasunen eta eskubideen ekarpena» 1001 azpikontuan abonatuta.

a.4) Espezieta diru-laguntza gisa jasotako ondasunen edo ondasunaren bizitza ekonomikoaren antzeko aldirako edo mugagabe lagapenean jasotako ondasunen arrazoizko balioagatik, «Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzen sarrerak» 940 kontuan abonatuta.

a.5) Transferentzia gisa jasotako ondasunen arrazoizko balioaren zenbatekoan, «Transferentziak» 750 kontuan abonatuta.

a.6) Truke bidez jasotako ondasunen arrazoizko balioagatik, trukaturako aktiboak ikuspegi funtzionalari edo balio-bizitzari dagokionez antzekoak ez direnean, emandako ondasuna adierazten duen kontuan abonatuta, eta egokia bada, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, dirutan konpentsatutako zenbatekoan.

a.7) Emandako aktiboaren kontabilitateko balioagatik, egokia bada, dirutan ordaindutako zenbatekoa gehituta, truke bidez jasotako elementuaren arrazoizko balioa muga delarik, trukaturako aktiboak ikuspegi funtzionalari edo balio-bizitzari dagokionez antzekoak direnean, emandako ondasuna adierazten duen kontuan eta «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, dirutan ordaindutako zenbatekoagatik.

b) Erakundeak tratamendu berezia (errebolorizazio-eredua) aplikatzen duenean, beren arrazoizko balioaren aldaketan zenbatekoan zordundu edo abonatuko dira, «Doikuntza positiboak ibilgetu ez-finantzarioaren balioespenean bere arrazoizko balioa handitzeagatik» 920 kontuan eta «Doikuntza negatiboak ibilgetu ez-finantzarioaren balioespenean bere arrazoizko balioa murrizteagatik» 820 kontuan zordunduta edo abonatuta, hurrenez hurren.

c) Abonatuko da:

c.1) Inorenganatzeengatik, eta oro har aktiboaren bajagatik, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, eta egokia bada, «Ibilgetu materialaren amortizazio metatua» 281 kontuan eta «Ibilgetu materialaren balio-narriadura» 291 kontuan, bere sailkontuen bitartez.

Aldi berean, «Ibilgetu materialetik sortutako galerak» 671 kontua zordunduko da edo «Ibilgetu materialetik sortutako mozkinak» 771 kontua abonatu da, eragiketarik sortutako balizko emaitza negatibo edo positiboengatik, hurrenez hurren.

c.2) Ondasun-atxikipenengatik, «Epe luzeko partaidetzak zuzenbide publikoko taldeko erakundeetan» 2400 kontuan zordunduta, edo «Diru-laguntzak» 651 kontuan, erakunde hartzailea kontabilitateko erakundearen mendekoa bada.

Era berean, atxikitako ondasunaren arrazoizko balioaren eta kontabilitateko bere balioaren arteko aldeagatik «Ibilgetu materialetik sortutako galerak» 671 kontua zordunduko da, edo «Ibilgetu materialetik sortutako mozkinak» 771 kontua abonatu da, positibo edo negatibo bada, hurrenez hurren.

c.3) Aldi mugagabean edo bizitza ekonomikoaren antzeko aldi lagatutako ondasunengatik «Diru-laguntzak» 651 kontuan zordunduta.

c.4) Erabilera-aldaketagatik, «Ondasun higiezinetakoinbertsioak» 22 azpitaldeko edo «Salgai dauden aktiboak» 38 azpitaldeko kontu egokietan zordunduta, eta hala badagokio, «Ibilgetu materialaren amortizazio metatua» 281 kontuan eta «Ibilgetu materialaren balio-narriadura» 291 kontuan, beren sailkontuen bitartez.

210. Lurrak eta ondasun naturalak

Hiri-orubeak, landa-finkak, hirikoak ez diren bestelako lurrak (hala nola, meategiak eta harrobiak, abelbideak, erabilera publikoko mendiak eta parke naturalak).

a.2) Por el cambio de uso, con abono a cuentas de los subgrupos 22, «Inversiones inmobiliarias», ó 38, «Activos en estado de venta».

a.3) Por el valor razonable de los bienes recibidos en adscripción, de la entidad o entidades propietarias, con abono a la subcuenta 1001, «Aportación de bienes y derechos», de la cuenta 100, «Patrimonio».

a.4) Por el valor razonable de los bienes recibidos como subvención en especie o de los bienes recibidos en cesión durante un periodo de tiempo indefinido o similar a la vida económica del bien con abono a la cuenta 940, «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta».

a.5) Por el valor razonable de los bienes recibidos como transferencia con abono a la cuenta 750, «Transferencias».

a.6) Por el valor razonable de los bienes recibidos mediante permuta cuando los activos intercambiados no sean similares desde el punto de vista funcional o vida útil, con abono a la cuenta representativa del bien que se entrega y en su caso, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe que se compensa en efectivo.

a.7) Por el valor contable del activo entregado más, en su caso, el importe pagado en efectivo, con el límite del valor razonable del elemento recibido mediante permuta cuando los activos intercambiados sean similares desde el punto de vista funcional o vida útil, con abono a la cuenta representativa del bien que se entrega y a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe satisfecho en efectivo.

b) Cuando la entidad aplique el tratamiento especial, modelo de revalorización, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 920, «Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable», y 820, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable».

c) Se abonarán:

c.1) Por las enajenaciones, y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y en su caso, a las cuentas 281, «Amortización acumulada del inmovilizado material», y 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material», a través de sus divisionarias.

Al mismo tiempo se cargará la cuenta 671, «Pérdidas procedentes del inmovilizado material» o se abonará la cuenta 771, «Beneficios procedentes del inmovilizado material» por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

c.2) Por las adscripciones de bienes, con cargo a la cuenta 2400, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo de derecho público», o a la cuenta 651, «Subvenciones», en función de que la entidad destinataria sea dependiente o no de la entidad contable.

Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable del bien adscrito y su valor contable se cargará la cuenta 671, «Pérdidas procedentes del inmovilizado material», o se abonará la cuenta 771, «Beneficios procedentes del inmovilizado material», según sea positiva o negativa, respectivamente.

c.3) Por los bienes entregados en cesión durante un periodo indefinido o similar a la vida económica con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

c.4) Por su cambio de uso, con cargo, a las cuentas correspondientes de los subgrupos 22, «Inversiones inmobiliarias», o 38, «Activos en estado de venta», y en su caso, la cuenta 281, «Amortización acumulada del inmovilizado material», y la 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material», a través de sus divisionarias.

210. Terrenos y bienes naturales

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, como por ejemplo, minas y canteras, vías pecuarias, montes de utilización pública, parques naturales, etc.

211. Eraikuntzak

Eraikuntzak oro har, xedea edozein dela ere.

212. Azpiegiturak

Erakundeak, kostu bidez edo doan, eskuratu edo eraikitako aktibo ez-korrienteak, ingeniari-tza zibileko obrak direnak edo herritarrek oro har erabil ditzaketan higiezinak edo zerbitzu publikoak eskaintzera zuzenduta daudenak, betiere baldintza hauetakoren bat betez gero:

- Sistema edo sare baten barruan daude.
- Bestelako erabilerak onartzen ez dituen xede espezifikoak dute.

213. Ondare historikoaren ondasunak

Arte, historia, paleontologia, arkeologia, etnografia, zientzia edo teknika interesa duten ondare-elementu higigarriak edo higiezinak, eta halaber, dokumentuak edo bibliografiako ondarea, gune arkeologikoak, gune naturalak, balio artistikoa, historikoa edo antropologikoa duten lorategiak eta parkeak ere bai.

214. Makineria eta tresneria

Makineria: Produktuak erauzi, egin edo tratatzeko makinak edo ekipamendu-ondasunak, edo kontabilitateko subjektuaren jarduerara osatzen duten zerbitzuak eskaintzeko erabiltzen direnak.

Langileak, animaliak, materialak eta salgaiak lantegien, tailerren, eta abarren barruan, kanpora atera gabe, eramatera zuzendutako barneko garraio-elementuak ere sartzen dira.

Tresneria: Makinekin batera edo autonomoki erabil daitezkeen tresnak edo erremintak, baita moldeak eta ereduak ere.

215. Instalazio teknikoak eta beste instalazioak batzuk

Instalazio teknikoak: erabilera espezializatuko unitate konplexuak, hauek barne hartzen dituztenak: eraikinak, makineria, materialak, piezak edo elementuak, sistema informatikoak barne, izaeraz bereizgarriak izan arren, funtzionamendurako elkarri behin betiko lotuta daudenak edo amortizazio-erritmo bera dutenak. Mota horretako instalazioetarako bakarrik balio duten ordezkio piezak edo aldagarriak ere hemen sartuko dira.

Beste instalazio batzuk: Funtzionamendurako elkarri behin betiko lotutako edo amortizazio-erritmo bereko elementuen multzoak, lehen adierazitakoez bestelakoak; mota horretako instalazioentzat bakarrik balio duten ordezkio piezak edo aldagarriak ere hemen sartuko dira.

216. Altzariak

Bulegoko altzariak, materiala eta ekipamenduak, «Informazioa prozesatzeko ekipamenduak» 217 kontuan sartu beharrekoak ez badira.

217. Informazioa prozesatzeko ekipamenduak

Ordenagailuak eta gainerako multzo elektronikoak.

218. Garraio-elementuak

Era guztietako ibilgailuak pertsonak, animaliak edo materialak lurrez, itsasoz edo airez garraiatzeko erabil daitezkeenak, «Makineria eta tresneria» 214 kontuan erregistratu beharrekoak izan ezik.

219. Bestelako ibilgetu materiala

Azpitalde honen gainerako kontuetan jaso gabeko beste edozein ibilgetu material; hala nola, funts bibliografikoak edo dokumentalak, edo ikerketa-jardueretara zuzendutako abereak.

Kontu honetan sartuko dira ibilgetutzat hartu beharreko ontziak eta bilgarriak eta urtebetetik gorako biltegi-irratze-zikloa duten ordezkio piezak.

22. ONDASUN HIGIEZINETAKO INBERTSIOAK

220. Inbertsioak lurretan.

221. Inbertsioak eraikuntzetan.

211. Construcciones

Edificaciones en general, cualquiera que sea su destino.

212. Infraestructuras

Activos no corrientes que se materializan en obras de ingeniería civil o inmuebles utilizables por la generalidad de los ciudadanos o destinados a la prestación de servicios públicos, adquiridos o construidos por la entidad, a título oneroso o gratuito y que cumplen alguno de los requisitos siguientes:

- Son parte de un sistema o red
- Tienen una finalidad específica que no suele admitir otros usos alternativos.

213. Bienes del patrimonio histórico

Elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

214. Maquinaria y utillaje

Maquinaria: Conjunto de máquinas o bienes de equipo mediante las cuales se realiza la extracción, elaboración o tratamiento de los productos o se utilizan para la prestación de servicios que constituyen la actividad del sujeto contable.

Se incluirán aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y mercaderías dentro de factorías, talleres, etc., sin salir al exterior.

Utillaje: Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y las plantillas.

215. Instalaciones técnicas y otras instalaciones

Instalaciones técnicas: unidades complejas de uso especializado que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aún siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

Otras instalaciones: conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintos de los señalados anteriormente; incluirá asimismo, los repuestos o recambios cuya validez es exclusiva para este tipo de instalaciones.

216. Mobiliario

Mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción de los que deban figurar en la cuenta 217 «Equipos para procesos de información»

217. Equipos para procesos de información

Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

218. Elementos de transporte

Vehículos de toda clase utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales o materiales, excepto los que se deban registrar en la cuenta 214, «Maquinaria y utillaje».

219. Otro inmovilizado material

Cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en las demás cuentas de este subgrupo, como los fondos bibliográficos y documentales o el ganado afecto a actividades de investigación.

Se incluirán en esta cuenta los envases y embalajes que por sus características deban considerarse como inmovilizado y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año.

22. INVERSIONES INMOBILIARIAS

220. Inversiones en terrenos.

221. Inversiones en construcciones.

Aktibo ez-korrienteak, higiezinak direnak eta errentak, gain-balioak edo biak eskuratzeko daudenak, ez ondasun edo zerbitzuen ekoizpenean edo horniduran erabiltzeko, ezta administrazio xedetarako ere, edo eragiketen barruan saltzeko.

Azpitalde honen kontuak balantzeko aktibo ez-korrientean azalduko dira, «Ondasun higiezinetakoko inbertsioak» III epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Zordunduko dira:

a.1) Eskuratzeko prezioagatik edo ekoizpen-kostuaren zenbatekoan, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzeko-dunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, edo «Ondasun higiezinetakoko inbertsioetarako egindako lanak» 782 kontuan abonatuta, edo egokia bada, «Ekoizpen-bidean diren ibilgetze materialak eta ondasun higiezinetakoko inbertsioak» 23 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

a.2) Erabilera aldatzeagatik, «Ibilgetu materialak» 21 azpitaldeko kontuetan edo «Salgai dauden aktiboak» 38 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

b) Erakundeak tratamendu berezia (errebaloizazio-eredua) aplikatzen duenean, beren arrazoizko balioaren aldaketengatik zordundu edo abonatuko dira «Doikuntza positiboak ibilgetu ez-finantzarioaren balioespenean bere arrazoizko balioa handitzeagatik» 920 kontuan eta «Doikuntza negatiboak ibilgetu ez-finantzarioaren balioespenean bere arrazoizko balioa murrizteagatik» 820 kontuan zordunduta edo abonatuta, hurrenez hurren.

c) Abonatuko da:

c.1) Inorenganatzeengatik, eta oro har aktiboaren bajagatik, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarrerren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, eta egokia bada, «Ondasun higiezinetakoko inbertsioen amortizazio metatua» 282 kontuan eta «Ondasun higiezinetakoko inbertsioen balio-narriadura» 292 kontuan.

Aldi berean «Ondasun higiezinetakoko inbertsioetatik sortutako galerak» 672 kontua zordunduko da, edo «Ondasun higiezinetakoko inbertsioetatik datozen mozkinak» 772 kontua abonatuko da, eragiketarik sortutako balizko emaitza negatibo edo positiboen zenbatekoan, hurrenez hurren.

c.2) Erabilera-aldaketagatik, «Ibilgetze materialak» 21 azpitaldeko kontuetan edo «Aktibo salgarriak» 38 azpitaldekoetan zordunduta, eta hala badagokio, «Ondasun higiezinetakoko inbertsioen amortizazio metatua» 282 kontuan eta «Ondasun higiezinetakoko inbertsioen balio-narriadura» 292 kontuan zordunduta.

23. EKOIZPEN-BIDEAN DIREN IBILGETU MATERIALAK ETA ONDASUN HIGIEZINETAKO INBERTSIOAK

- 230. Lur eta ondasun naturalen egokitzapena.
- 2300. Lur eta ondasun naturalen egokitzapena. Ibilgetu materiala.
- 2301. Lur eta ondasun naturalen egokitzapena. Ondasun higiezinetakoko inbertsioak.
- 231. Ekoizpen-bidean diren eraikuntzak.
- 2310. Ekoizpen-bidean diren eraikuntzak Ibilgetu materiala.
- 2311. Ekoizpen-bidean diren eraikuntzak Ondasun higiezinetakoko inbertsioak.
- 232. Ekoizpen-bidean diren azpiegiturak.
- 233. Ekoizpen-bidean diren ondare historikoaren ondasunak.
- 234. Muntatze-bidean diren makineria eta tresneria.
- 235. Muntatze-bidean diren instalazio teknikoak eta beste instalazio batzuk.
- 237. Muntatze-bidean diren informazioa prozesatzeko ekipamenduak.
- 238. Ekoizpen-bidean den bestelako ibilgetu materiala.
- 239. Ibilgetu materialetarako eta ondasun higiezinetakoko inbertsioetarako aurrerakinak.
- 2390. Ibilgetu materialetarako aurrerakinak.
- 2391. Ondasun higiezinetakoko inbertsioetarako aurrerakinak.

Activos no corrientes que sean inmuebles y que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe III, «Inversiones inmobiliarias».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán:

a.1) Por el precio de adquisición o coste de producción, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», ó a la cuenta 782, «Trabajos realizados para inversiones inmobiliarias», o en su caso, a cuentas del subgrupo 23, «Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso».

a.2) Por el cambio de uso, con abono a cuentas de los subgrupos 21, «Inmovilizaciones materiales», o 38, «Activos en estado de venta».

b) Cuando la entidad aplique el tratamiento especial, modelo de revalorización, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 920, «Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable», y 820, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable».

c) Se abonarán:

c.1) Por las enajenaciones, y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y en su caso, a las cuentas 282, «Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias», y 292, «Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias».

Al mismo tiempo se cargará la cuenta 672, «Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias», o se abonará la cuenta 772, «Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

c.2) Por su cambio de uso, con cargo a cuentas de los subgrupos 21, «Inmovilizaciones materiales», o 38, «Activos en estado de venta», y en su caso, a las cuentas 282, «Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias», y 292, «Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias».

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES E INVERSIONES INMOBILIARIAS EN CURSO

- 230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
- 2300. Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inmovilizado material.
- 2301. Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inversiones inmobiliarias.
- 231. Construcciones en curso.
- 2310. Construcciones en curso. Inmovilizado material.
- 2311. Construcciones en curso. Inversiones inmobiliarias.
- 232. Infraestructuras en curso.
- 233. Bienes del patrimonio histórico en curso.
- 234. Maquinaria y utillaje en montaje.
- 235. Instalaciones técnicas y otras instalaciones en montaje.
- 237. Equipos para procesos de información en montaje.
- 238. Otro inmovilizado material en curso.
- 239. Anticipos para inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias.
- 2390. Anticipos para inmovilizaciones materiales.
- 2391. Anticipos para inversiones inmobiliarias.

Azpitalde honen kontuak balantzeko aktibo ez-korrientean azalduko dira, «Ibilgetu materiala» II epigrafean, edo «Ondasun higiezinetak inbertsioak» III epigrafean, egokia denaren arabera.

230-238.

Ibilgetu materialeko eta ondasun higiezinetak inbertsioetako elementuak (higiezinak barne) funtzionatzeko moduan jartzeko egindako egokitze-, eraikitze- edo muntatze-lanak, ekitaldi-itxieran amaitu gabe daudenak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Zordunduko dira:

a.1) Egite-bidean diren ibilgetzeei dagozkien obrak eta lanak hartzeagatik, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

a.2) Erakundeak berez egindako obregatik eta lanengatik, «Erakunderako egindako lanak» 78 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

b) Aipatutako obrak eta lanak bukatutakoan abonatu diren, «Ibilgetu materialak» 21 azpitaldeko kontuetan zordunduta, edo egokia bada, «Ondasun higiezinetak inbertsioak» 22 azpitaldeko kontuetan.

239. *Ibilgetu materialetarako eta ondasun higiezinetak inbertsioetarako aurrerakinak*

Hornitzaileei eta bestelakoei emandako ibilgetu materialeko edo ondasun higiezinetak inbertsioetako elementuen zenbatekoak, normalean dirutan, etorkizuneko horniduren edo lanen «kontura».

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hornitzaileei dirutan ordaindutako kopuruengatik zordunduko da, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

b) Ontzat emandako entregengatik abonatu da, normalean azpitalde honetako eta «Ibilgetu materialak» 21 azpitaldeko kontuetan zordunduta, edo bestela, «Ondasun higiezinetak inbertsioak» 22 azpitaldeko kontuetan.

24. EPE LUZEKO INBERTSIO FINANTZARIOAK TALDEKO ERAKUNDEETAN, TALDE ANITZETAN ETA ELKARTUETAN

240. Epe luzeko partaidetzak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan.

2400. Epe luzeko partaidetzak zuzenbide publikoko taldeko erakundeetan.

2401. Epe luzeko partaidetzak sozietate publikoetan.

2402. Epe luzeko partaidetzak zuzenbide pribatuko erakunde publikoetan.

2403. Epe luzeko partaidetzak beste taldeko erakunde, talde anitz eta elkartu batzuetan.

241. Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioak.

2410. Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioak, mugaegunera arte mantendutakoak.

2411. Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioak, salgarriak.

242. Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako epe luzeko kredituak.

245. Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan egindako inbertsio finantzarioen epe luzeko interesak.

246. Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan eratutako epe luzeko fidantzak.

247. Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan eratutako epe luzeko gordailuak.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance en los epígrafes II, «Inmovilizado material» o III, «Inversiones inmobiliarias», según corresponda.

230 a 238.

Trabajos de adaptación, construcción o montaje al cierre del ejercicio realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los distintos elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, incluidos los realizados en inmuebles.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán:

a.1) Por la recepción de obras y trabajos que corresponde a las inmovilizaciones en curso, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por las obras y trabajos que la entidad lleve a cabo por sí misma, con abono a cuentas del subgrupo 78, «Trabajos realizados para la entidad».

b) Se abonarán una vez terminadas dichas obras y trabajos, con cargo a cuentas del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales», o en su caso, del subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

239. *Anticipos para inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias*

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas en efectivo a los proveedores, con abono, generalmente a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo y del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales», o en su caso, al subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

24. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

240. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

2400. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo de derecho público.

2401. Participaciones a largo plazo en sociedades públicas.

2402. Participaciones a largo plazo en entes públicos de derecho privado.

2403. Participaciones a largo plazo en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

241. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

2410. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.

2411. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.

242. Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

245. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

246. Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

247. Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

248. Taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartue-tako epe luzeko partaidetzen gainean egiteko dauden ordainketak.

Taldeko erakundetako, talde anitzetako eta elkartuetako finan-tza-inbertsioak, urtebete baino gehiagoan epemuga edo inoren-ganatzea dutenak, beren izaera dela-eta talde honetako beste azpi-talde batzuetan jasota egon beharko luketenak barne. Azpitalde honetan erakunde hauetan egindako epe luzeko fidantzak eta gor-dailuak ere sartzen dira.

Azpitalde honen kontuak balantzeko aktibo ez-korrientean azal-duko dira, «Epe luzeko finantza-inbertsioak taldeko erakundetan, talde anitzetan eta elkartuetan» IV epigrafean.

Epe motzean mugaeguneratuko edo inorenganatuko diren tal-deko erakundetako, talde anitzetako eta elkartuetako epe luzeko inbertsioen zatia balantzeko aktibo korrientean azalduko da, «Epe motzeko finantza-inbertsioak taldeko erakundetan, talde anitzetan eta elkartuetan» IV epigrafean; hartarako, urtebetetik gorako epe-muga edo inorenganatze-eguna ez duten epe luzeko inbertsioa-ren zenbatekoa «Epe motzeko finantza-inbertsioak taldeko era-kundetan, talde anitzetan eta elkartuetan» 53 azpitaldeko kontuetara pasatuko da.

240. *Epe luzeko partaidetzak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan*

Urtebete baino gehiagoan iraungitze-eguna duten taldeko era-kundeen, talde anitzen eta elkartuen ondare garbiaren gaineke esku-bideetako inbertsioak.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Barne hartzen dituen azpikontuen eduki eta mugimendu hauek daude:

- a) Zordunduko da:

a.1) Egindako ondare-ekarpenarekin edo harpidetzean edo erostean, dagokion «Aurrekontu-hartzekodunak» 40 azpitaldeko kon-tuan abonatuta, eta hala badagokio, «Taldeko erakundeetako, tal-de anitzetako eta elkartuetako epe luzeko partaidetzen gainean egi-teko dauden ordainketak» 248 kontuan.

a.2) Zuzenean egotz dakizkiokeen transakzio-kostuengatik, dagokion «Aurrekontu-hartzekodunak» 40 azpitaldeko kontuan abo-natuta.

a.3) Mendeko erakunde publikoei atxikipenean emandako ondasunaren arrazoizko balioan, atxikitako ondasunaren kontu ego-kian abonatuta. Era berean, atxikitako ondasunaren arrazoizko balio-aren eta kontabilitateko bere balioaren artean dagoen aldeagatik, egonez gero, sortzen den emaitza, atxikitako ondasunaren izaer-aren arabera, «Aktibo ez-korrienteetatik, gestio arrunteko beste gas-tu batzuetatik eta ezohiko gastuetatik sortutako galerak» 67 azpi-taldeko kontuan erregistratuko da, edo bestela, «Aktibo ez-korrienteetatik, gestio arrunteko beste sarrera batzuetatik eta ezohi-ko sarreretatik datozen mozkinak» 77 azpitaldekoan.

a.4) Diru ez den ekarpena eginez gero, jasotako partaide-tzaren arrazoizko balioan, edo, berau erabilgarri ez badago, eman-dako ondasunaren arrazoizko balioan, ondasunari dagokion kon-tuan abonatuta. Era berean, jasotako partaidetzaren arrazoizko balioaren edo emandako ondasunaren arrazoizko balioaren eta emandako ondasunaren kontabilitateko balioaren artean dagoen aldeagatik, egonez gero, sortzen den emaitza, emandako onda-sunaren izaeraren arabera, «Aktibo ez-korrienteetatik, gestio arrunteko beste gastu batzuetatik eta ezohiko gastuetatik sortuta-ko galerak» 67 azpitaldeko kontuan jasoko da, edo bestela, «Akti-bo ez-korrienteetatik, gestio arrunteko beste sarrera batzuetatik eta ezohiko sarreretatik datozen mozkinak» 77 azpikontukoan.

a.5) Aurreko partaidetza bat taldeko erakundetako, talde ani-tzetako eta elkartuetako partaidetza izatera igarotzen denean, «Epe luzeko inbertsio finantzarioak ondare-tresnetan» 250 kontuan abonatuta.

a.6) Zenbateko berreskuragarria kontabilitate-balioa baino han-diagoa denean, eta taldeko erakunde, talde anitz eta elkartu izan aurretiko balio-murrizketengatik balioespen-doikuntzak daudenean, bi balioen aldea dela-eta, aurretiko balioespen-doikuntzak muga dire-

248. Desembolsos pendientes sobre participaciones a lar-go plazo en entidades del grupo, multigrupo y asocia-das.

Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación vaya a producirse en un plazo superior a un año, incluidas aquéllas que por su naturaleza debieran figurar en otros subgrupos de este gru-po. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a largo plazo constituidas con estas entidades.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corrien-te del balance, en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

La parte de las inversiones a largo plazo con entidades del gru-po, multigrupo y asociadas cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación vaya a producirse a corto plazo deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Inversiones finan-cieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asocia-das»; a estos efectos se traspasará el importe que representen la inversión a largo plazo cuyo vencimiento o fecha esperada de ena-jenación no sea superior a un año a las cuentas correspondien-tes del subgrupo 53, «Inversiones financieras a corto plazo en enti-dades del grupo, multigrupo y asociadas».

240. *Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto de entida-des del grupo, multigrupo y asociadas cuya fecha esperada de extin-ción sea superior al año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que compren-de es el siguiente:

- a) Se cargará:

a.1) Por la aportación patrimonial realizada o a la suscrip-ción o compra, con abono a la cuenta del subgrupo 40, «Acree-dores presupuestarios», que corresponda y, en su caso, a la cuen-ta 248, «Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la cuenta del subgrupo 40, «Acree-dores presupues-tarios», que corresponda.

a.3) Por el valor razonable del bien aportado en adscripción, a organismos públicos dependientes, con abono a la cuenta corres-pondiente del bien adscrito. Al mismo tiempo, se registrará el resul-tado que se produzca por la diferencia, en su caso, entre el valor razonable del bien adscrito y su valor contable en la cuenta del sub-grupo 67, «Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros gastos de gestión ordinaria y gastos excepcionales», o 77, «Bene-ficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de ges-tión ordinaria e ingresos excepcionales», que corresponda según la naturaleza del bien adscrito.

a.4) En caso de aportación no dineraria, por el valor razo-nable de la participación recibida o, si éste no estuviera disponi-ble, por el valor razonable del bien aportado, con abono a la cuen-ta del correspondiente bien. Al mismo tiempo, se registrará el resultado que se produzca, en su caso, por la diferencia entre el valor razonable de la participación recibida, o el valor razonable del bien aportado, y el valor contable del bien aportado en la cuenta del subgrupo 67, «Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros gastos de gestión ordinaria y gastos excepcionales», o 77, «Bene-ficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de ges-tión ordinaria e ingresos excepcionales», que corresponda según la naturaleza del bien aportado.

a.5) Cuando una participación anterior pase a ser una par-ticipación en entidad del grupo, multigrupo y asociada, con abono a la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instru-mentos de patrimonio».

a.6) Cuando el importe recuperable sea superior al valor con-table y existan ajustes valorativos por reducciones de valor previos a ser entidad del grupo, multigrupo y asociadas, por la diferencia entre ambos valores con el límite de los ajustes valorativos negativos pre-

larik, «Aurreko balio-doikuntza negatiboak berreskuratzea, taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak» 991 kontuan abonatuta.

b) Abonatuko da:

b.1) Ekarpentzuzkengatik, inoren ganantzetik eta, oro har, aktibo-bajagatik, normalean egokia den «Aurrekontu-zordunak» 43 azpitaleko kontuan zordunduta, eta, hala badagokio, «Taldekoko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako epe luzeko partaidetza gainean egiteko dauden ordainketak» 248 kontuan.

Era berean, «Taldekoko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako partaidetza izandako galerak» 6660 azpitaleko zordunduko da, edo «Mozkinak taldekoko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako partaidetza» 7660 azpitaleko abonatu da, eragiketarik sor ditzakeen emaitza negatiboak edo positiboak gora-behera.

b.2) Mendeko erakunde publikoen atxikipenean emandako ondasunak itzultzeagatik, ondasunen kontu egokian zordunduta.

Era berean, «Taldekoko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako partaidetza izandako galerak» 6660 azpitaleko zordunduko da, edo «Mozkinak taldekoko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako partaidetza» 7660 azpitaleko abonatu da, itzultako ondasunen arrazoizko balioaren eta partaidetzaren kontabilitateko balioaren aldearen zenbatekoan, zeinuaren arabera.

b.3) Taldekoko erakunde, talde anitz eta elkartu bateko partaidetzak kalifikazio hau galtzen duenean, «Epe luzeko finantza-inbertsioak ondare-tresnetan» 250 kontuan zordunduta, arrazoizko balioan. Era berean, arrazoizko balioaren eta kontabilitateko balioaren aldeagatik, «Aktibo finantzario salgarrietan izandako galerak» 800 kontua zordunduko da, edo «Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan» 900 kontua abonatu da, zeinuaren arabera.

b.4) Narriadura-zenbatekoagatik taldekoko erakunde, talde anitz eta elkartu izan aurretiko ondare garbian erregistratutako balio-hazkunderen mugara arte, «Taldekoko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako partaidetza-narriadura» 891 kontuan zordunduta.

241. *Taldekoko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioak*

Inbertsioak obligazioetan, bonuetan edo zorra adierazten duten bestelako balioetan, indizeen edo antzeko sistemen arabera errendimendua finkatzen dutenak barne, baldin eta taldekoko erakundeek, talde anitzek eta elkartuek jaulkita badaude, eta inoren ganatzearen aurreikusitako data urtebete baino handiagoa badute.

Beren mugimendua «Epe luzeko zorra adierazten duten balioak» 251 kontuaren antzekoa da, kontrakontuan taldekoko erakundeek, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabiltzen.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatu du.

Barne hartzen dituen azpitaleko eduki eta mugimendu hauek daude:

2410. Taldekoko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioak, mugaegunera arte mantendutakoak

«Mugaegunera arte mantendutako inbertsioak» kategorian sailkatu diren eta urtebetean baino gehiagoan mugaeguneratu edo inoren ganatutako diren zorra adierazten duten balioetan epe luzera egindako inbertsioak jasotzen ditu.

a) Zordunduko da:

a.1) Harpidetzean edo erostean, eskuratze-prezioan, sortutako baina mugaeguneratu gabeko interes esplizituak kenduta, normalean «Aintzatesitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

a.2) Harpidetzari edo erosketari zuzenean egotz dakizkiokeen transakzio-kostuengatik, «Aintzatesitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

a.3) Epe mugan itzultako balioaren eta inbertsioaren hasierako balioaren artean sortutako aldea egozteagatik, «Zorra adierazten duten balioen sarrerak» 761 kontuan abonatuta. Aipatutako aldea negatiboa denean alderantzizko idazpena egongo da.

vios, con abono a la cuenta 991, «Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se abonará:

b.1) Por las devoluciones de aportaciones, por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo generalmente, a la cuenta del subgrupo 43, «Deudores Presupuestarios», que corresponda y, en su caso, a la 248, «Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por la reversión de los bienes aportados en adscripción a organismos públicos dependientes, con cargo a la cuenta correspondiente del bien.

Al mismo tiempo, se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por la diferencia entre el valor razonable del bien que revierte y el valor contable de la participación, según su signo.

b.3) Cuando una participación en una entidad del grupo, multigrupo y asociadas deje de tener tal calificación, con cargo a la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», por su valor razonable. Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable y el valor contable, se cargará la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», o se abonará la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», según su signo.

b.4) Por el importe del deterioro hasta el límite de los aumentos valorativos registrados en el patrimonio neto previos a ser entidad del grupo, multigrupo y asociada, con cargo a la cuenta 891, «Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

241. *Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Inversiones en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 251, «Valores representativos de deuda a largo plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a las entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprenden es el siguiente:

2410. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociados mantenidos a vencimiento

Recoge las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda que hayan sido clasificadas en la categoría de «Inversiones mantenidas hasta el vencimiento», cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la cuenta 761 «Ingresos de valores representativos de deuda». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Salgarri kategoriatik birsailkatzeagatik, «Taldeko erakunde, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioak, salgarriak» 2411 azpikontuan abonatuta.

b) Abonatuko da:

b.1) Balioen aktiboaren bajagatik, amortizazio aurreratuagatik edo inorenganatzeagatik abonatuko da, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta. Aldi berean, inorenganatuz gero, «Kontu amortizatuko inbertsio finantzarioetan izandako galerak» 6650 azpikontua zordunduko da, edo «Mozkinak kostu amortizatuko inbertsio finantzarioetan» 7650 azpikontua abonatuko da, eragiketak sortutako emaitza negatibo edo positiboak gorabehera, hurrenez hurren.

b.2) Salgarri kategoriara birsailkatzeagatik, «Taldeko erakunde, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioak, salgarriak» 2411 azpikontuan zordunduta.

c) Zordundu edo abonatuko da «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan, edo «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan abonatuta edo zordunduta, hurrenez hurren, inbertsioaren balioa ekitaldia ixteko edo kitatzeko egunean indarrean dagoen aldaketa-tasaren arabera doitzearen ondorioz.

2411. Taldeko erakunde, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioak, salgarriak

Beste kategoria batzuetan sailkatuta ez dauden zorra adierazten duten balioetako inbertsioak jasotzen ditu, baldin eta, epemuga edo inorenganatze-data aurreikusia gehienez urtebetekoa bada.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Zordunduko da:

a.1) Harpidetzean edo erostean, eskuratze-prezioan, sortutako baina mugaeguneratu gabeko interesak kenduta, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

a.2) Harpidetzari edo erosketari zuzenean egotz dakizkikeen transakzio-kostuengatik, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

a.3) Epemugan itzultitako balioaren eta inbertsioaren hasierako balioaren artean sortutako aldea egozteagatik, «Zorra adierazten duten balioen sarrerak» 761 kontuan abonatuta. Aipatutako aldea negatiboa denean alderantzizko idazpena egongo da.

a.4) Mugaegunera arte mantendutako inbertsio kategoriatik birsailkatzeagatik, «Taldeko erakunde, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioak, mugaegunera arte mantendutakoak» 2410 azpikontuan abonatuta.

a.5) Balio-narriadura erregistratzeko garaian, ondare garbiari aldeztu aurretik egotzitako arrazoizko balioaren aldakuntza negatiboen zenbatekoan, «Aktibo finantzario salgarrietako galeren egozte» 902 kontuan abonatuta.

b) Abonatuko da:

b.1) Balioen aktiboaren bajagatik, amortizazio aurreratuagatik edo inorenganatzeagatik abonatuko da, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

b.2) Mugaegunera arte mantendutako inbertsio kategoriatik birsailkatzeagatik, «Taldeko erakunde, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioak, mugaegunera arte mantendutakoak» 2410 azpikontuan zordunduta.

c) Kargatu edo abonatuko da «Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan» 900 kontuan eta «Aktibo finantzario salgarrietan izandako galerak» 800 kontuan abonatuta edo zordunduta, hurrenez hurren, bere arrazoizko balioaren aldakuntzen zenbatekoan, kostu amortizatuari lotutako kanbio-diferentziei dagokien zatia izan ezik, «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan erregistratuko baita, edo «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan, zeinuaren arabera, eta sortutako interesei dagokien zatia izan ezik.

a.4) Por la reclasificación desde la categoría de disponible para la venta, con abono a la subcuenta 2411 «Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por la enajenación, amortización anticipada o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a la cuenta 430 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo en caso de enajenación, se cargará la subcuenta 6650 «Pérdidas en inversiones financieras al coste amortizado» o se abonará la subcuenta 7650 «Beneficios en inversiones financieras al coste amortizado», por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por la reclasificación a la categoría de disponible para la venta, con cargo a la subcuenta 2411 «Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768 «Diferencias positivas de cambio» ó 668 «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la inversión al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

2411. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda no clasificados en otras categorías, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la cuenta 761 «Ingresos de valores representativos de deuda». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la reclasificación desde la categoría de inversión mantenida a vencimiento, con abono a la subcuenta 2410 «Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento».

a.5) En el momento del registro del deterioro de valor, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono en la cuenta 902 «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por la enajenación, amortización anticipada o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a la cuenta 430 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b.2) Por la reclasificación a la categoría de inversión mantenida a vencimiento, con cargo a la subcuenta 2410 «Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta» y 800 «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», por las variaciones en su valor razonable, salvo la parte correspondiente a las diferencias de cambio asociadas al coste amortizado, que se registrarán en las cuentas 668 «Diferencias negativas de cambio» ó 768 «Diferencias positivas de cambio», según su signo, y salvo la parte correspondiente a los intereses devengados.

242. *Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako epe luzeko kredituak*

Epe luzeko inbertsioak maileguetan eta erakundearen ohiko eragiketarik deribatu gabeko bestelako kredituak, ibilgetuaren inorenaganatzeetatik deribatuak barne, taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emanda, baita emandako diru-laguntza itzulgarriak ere, urtebetetik gorako epemuga badute.

Beren mugimendua «Epe luzeko kredituak» 252 kontuarenaren antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabilita.

245. *Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan egindako inbertsio finantzarioen epe luzeko interesak*

Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako kredituetatik eta zorra adierazten balioetatik kobratu beharreko interesak, urtebetetik gorako epemugarekin.

Beren mugimendua «Zorra adierazten duten balioen epe luzeko interesak» 256, eta «Kredituen epe luzeko interesak» 257 kontuen antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabilita.

246. *Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan eratutako epe luzeko fidantzak*

Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako dirua, obligazio bat betetzeko berme gisa, urtebetetik gorako epera.

Beren mugimendua «Epe luzera eratutako fidantzak» 260 kontuarenaren antzekoa da.

247. *Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan eratutako epe luzeko gordailuak*

Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako dirua, gordailu irregularren kontzeptuan, urtebetetik gorako epera.

Beren mugimendua «Epe luzera eratutako gordailuak» 265 kontuarenaren antzekoa da.

248. *Taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako epe luzeko partaidetzen gainean egiteko dauden ordainketak*

Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen ondare garbiko partaidetzen gainean egin gabeko ordainketak, eskatu gabekak, epe luzeko inbertsio finantzariotzat hartzen direnean.

Balantzeko aktibo ez-korrientean azalduko da, partaidetza horiek kontabilizatuta dauden partida txikiagotuz.

Bere mugimendua «Ondare garbiko partaidetzen gainean egiteko dauden epe luzeko ordainketak» 259 kontuarenaren antzekoa da.

25. EPE LUZEKO BESTE INBERTSIO FINANTZARIO BATZUK

250. Epe luzeko inbertsio finantzarioak ondare-tresnetan.

251. Epe luzeko zorra adierazten duten balioak.

252. Epe luzeko kredituak.

2520. Epe luzeko kredituak.

2521. Atzerapenengatik eta zatikapenengatik epe luzeko zordunak.

2522. Ibilgetua inorenaganatzeagatik epe luzeko kredituak.

253. Epe luzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak.

2530. Estaldura-tresna izendatutako epe luzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak.

2531. Epe luzeko bestelako deribatu finantzarioengatik aktiboak.

254. Langileei emandako epe luzeko kredituak.

256. Zorra adierazten duten balioen epe luzeko interesak.

257. Kredituen epe luzeko interesak.

258. Epe luzeko ezarpenak.

259. Ondare garbiko partaidetzen gainean egiteko dauden epe luzeko ordainketak.

242. *Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Inversiones a largo plazo en préstamos y otros créditos que no se deriven de las operaciones habituales de la entidad, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, concedidos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas, así como las subvenciones reintegrables concedidas, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 252, «Créditos a largo plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

245. *Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de valores representativos de deuda y de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de las cuentas 256, «Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda», y 257, «Intereses a largo plazo de créditos», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

246. *Fianzas constituidas a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Efectivo entregado a entidades del grupo, multigrupo y asociadas, como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 260, «Fianzas constituidas a largo plazo».

247. *Depósitos constituidos a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Efectivo entregado a entidades del grupo, multigrupo y asociadas, en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado al de la cuenta 265, «Depósitos constituidos a largo plazo».

248. *Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuando tengan la consideración de inversiones financieras a largo plazo.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se reflejen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 259, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo».

25. **OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO**

250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.

251. Valores representativos de deuda a largo plazo.

252. Créditos a largo plazo.

2520. Créditos a largo plazo.

2521. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento.

2522. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.

253. Activos por derivados financieros a largo plazo.

2530. Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.

2531. Activos por otros derivados financieros a largo plazo.

254. Créditos a largo plazo al personal.

256. Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda.

257. Intereses a largo plazo de créditos.

258. Imposiciones a largo plazo.

259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

Finantza-inbertsioak, edozein eratakoak, mugaeguneratzeko edo inorenganatzeko aurreikusitako data urtebetetik gorakoa dutenak, taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin lotuta ez daudenak, urtebetetik gorako epemuga duten sortutako interesak barne.

Azpitalde honen kontuak balantzeko aktibo ez-korrientean azalduko dira, «Epe luzeko finantza-inbertsioak» V epigrafean.

Mugaeguneratzeko edo inorenganatzeko aurreikusitako data gutxienez urtebetekoa ez duten epe luzeko inbertsioak balantze-ko aktibo korrientean azalduko dira, «Epe motzeko finantza-inbertsioak» V epigrafean; hartarako, azpitalde honetara pasatuko da epe motzean epemuga edo inorenganatzeko-eguna ez duten epe luzeko inbertsioen zenbatekoa, sortutako interesak barne, «Epe motzeko finantza-inbertsioak» 54 azpitaldean dagozkien kontuetara, hain zuzen.

250. Epe luzeko inbertsio finantzarioak ondare-tresnetan

Inbertsioak merkataritza sozietateen ondare garbiaren gaineko eskubideetan, merkatu erregulatu batean kotizatutako edo kotizatu gabeko akzioetan edo bestelako balioetan; baldin eta «Aktibo finantzario salgarriak» mailan sailkatuta badaude eta urtebete baino lehenago inorenganatzeko edo iraungitzea aurreikusten ez bada.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Zordunduko da:

a.1) Harpidetzean edo erostean, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, eta hala badagokio, «Ondare garbiko partaidetzen gainean egiteko dauden epe luzeko ordainketak» 259 kontuan.

a.2) Harpidetzari edo erosketari zuzenean egotz dakizkiokeen transakzio-kostuengatik, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

a.3) Diru ez den ekarpena eginez gero, jasotako partaidetza-aren arrazoizko balioan, edo, beraz erabilgarri ez badago, emandako ondasunaren arrazoizko balioan, ondasunari dagokion kontuan abonatuta.

a.4) Taldeko erakundetako, talde anitzetako edo elkartuetako partaidetzak kalifikazio hau galtzean, arrazoizko balioan, «Epe luzeko partaidetzak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» 240 kontuaren sail-kontu egokian abonatuta. Era berean, arrazoizko balioaren eta kontabilitateko balioaren aldeagatik, «Aktibo finantzario salgarrietan izandako galerak» 800 kontua zordunduko da, edo «Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan» 900 kontua abonatuko da, zeinuaren arabera.

a.5) Narriadura gertatuz gero, alde zuzenetik ondare garbi-ari arrazoizko balioan izandako aldakuntza negatiboekin, «Aktibo finantzario salgarrietako galeren egozteak» 902 kontuan abonatuta.

a.6) Narriadura-itzulketarekin, «Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan» 900 kontuan abonatuta.

b) Abonatuko da:

b.1) Inorenganatzekoengatik eta, oro har, aktiboaren bajagatik «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, eta, egin gabeko ordainketak badaude, «Ondare garbiko partaidetzen gainean egiteko dauden epe luzeko ordainketak» 259 kontuan zordunduta.

Gainera, kostuan balioetsitako partaidetzak egonez gero, «Kostuan balioetsitako ondare-tresnen inbertsioetan izandako galerak» 6651 azpikontua zordunduko da, edo «Mozkinak kostuan balioetsitako ondare-tresnen inbertsioetan» 7651 azpikontua abonatuko da, eragiketarik sor ditzakeen emaitzak gorabehera.

b.2) Partaidetza bat taldeko erakundeko, talde anitzeko eta elkartuko partaidetza bilakatzen denean, «Epe luzera egindako inbertsio finantzarioak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» 24 kontuko sail-kontu egokian zordunduta.

Inversiones financieras, cualesquiera que sea su forma de instrumentación, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año, no relacionadas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluidos los intereses devengados con vencimiento superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a largo plazo».

La parte de las inversiones a largo plazo cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año deberá figurar en el activo corriente del balance en la epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento o fecha esperada de enajenación a corto plazo, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 54, «Inversiones financieras a corto plazo».

250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto, acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, de sociedades mercantiles, clasificadas en la categoría activos financieros disponibles para la venta, que no se esperan enajenar o extinguir en un plazo inferior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», y, en su caso, a la cuenta 259, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) En caso de aportación no dineraria, por el valor razonable de la participación recibida o, si éste no estuviera disponible, por el valor razonable del bien aportado, con abono a la cuenta del correspondiente bien.

a.4) Cuando una participación en una entidad del grupo, multigrupo o asociada deje de tener tal calificación, por su valor razonable, con abono a la correspondiente cuenta divisionaria de la cuenta 240, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas». Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable y el valor contable, se cargará la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», o se abonará la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», según su signo.

a.5) En caso de deterioro, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono a la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

a.6) Por la reversión del deterioro, con abono a la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y, si existen desembolsos pendientes, con cargo a la cuenta 259, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo».

Además, en el caso de participaciones valoradas al coste, se cargará la subcuenta 6651, «Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste» o se abonará la subcuenta 7651, «Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste», por los posibles resultados derivados de la operación.

b.2) Cuando una participación pase a ser entidad del grupo, multigrupo y asociada, con cargo a la divisionaria correspondiente de la cuenta 24, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b.3) Partaidetza inorenganatzearabakitzen denean, «Epe motzeko inbertsio finantzarioak ondare-tresnetan» 540 kontuan zordunduta, epe motzera pasatzeagatik.

b.4) Estimaturaren zenbatekoagatik «Bestelako erakundeen ondare-tresnetako partaidetzen narriadura-galerak» 6964 azpikontuan zordunduta, kostuan balioetsitako partaidetzetan izan ezik.

c) Ekitaldi-amaieran eta kitatzean arrazoizko balioaren aldakuntzen zenbatekoan zordundu edo abonatu da, «Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan» 900 kontuan, eta «Aktibo finantzario salgarrietan izandako galerak» 800 kontuan, abonatu edo zordunduta, hurrenez hurren.

251. Epe luzeko zorra adierazten duten balioak

Inbertsioak obligazioetan, bonuetan edo zorra adierazten duten bestelako balioetan, indizean edo antzeko sistemen arabera errendimendua finkatzen dutenetan barne, baldin eta mugaguneratzeko edo inorenganatzeko aurreikusitako data urtebetetik gorakoa bada.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Zordunduko da:

a.1) Harpidetzean edo erostean, eskuratze-prezioan, sortutako baina mugaguneratu gabeko interes esplizituak kenduta, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatu.

a.2) Harpidetza edo erosketari zuzenean egotz dakizkiokeen transakzio-kostuengatik, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatu.

a.3) Epemugan itzultako balioaren eta inbertsioaren hasierako balioaren artean sortutako aldea egozteagatik, «Zorra adierazten duten balioen sarrerak» 761 kontuan abonatu. Aipatutako aldea negatiboa denean alderantzizko idazpena egongo da.

a.4) Balio-narriadura erregistratzeko garaian, ondare garbiari alde aurretik egotzitako arrazoizko balioaren aldakuntza negatiboengatik, «Aktibo finantzario salgarrietako galeren egozte» 902 kontuan abonatu, balioak «Aktibo finantzario salgarriak» kategorian sailkatzen badira.

b) Balioen aktiboaren bajagatik, amortizazio aurreratuagatik edo inorenganatzegatik abonatu da, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta. Aldi berean, «Epemugara arte mantendutako inbertsioak» kategorian sailkatutako balioak inorenganatzeko gero, «Kostu amortizatuko inbertsio finantzarioetan izandako galerak» 6650 azpikontua zordunduko da, edo «Mozkinak kostu amortizatuko inbertsio finantzarioetan» 7650 azpikontua abonatu da, eragiketarik sortutako emaitza negatibo edo positiboak gorabehera, hurrenez hurren.

c) Zordundu edo abonatu da «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan, edo «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan, hurrenez hurren, inbertsio-balioa ekitaldi-itxieran edo kitatzean indarrean zegoen kanbio-tasara doitzearen ondorioz, «Epemugara arte mantendutako inbertsioak» kategorian sailkatutako balioei dagokienez.

d) Kargatu edo abonatu da «Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan» 900 kontuan eta «Aktibo finantzario salgarrietan izandako galerak» 800 kontuan abonatu edo zordunduta, hurrenez hurren, bere arrazoizko balioaren aldakuntzen zenbatekoan, kostu amortizatuari lotutako kanbio-diferentziei dagokien zatia izan ezik, «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan erregistratutako baita, edo «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan, zeinuaren arabera, eta sortutako interesei dagokien zatia izan ezik, «Aktibo finantzario salgarriak» kategorian sailkatutako balioei dagokienez.

252. Epe luzeko kredituak

Hirugarrenei emandako maileguak eta bestelako kredituak, urtebete baino gehiagoko mugaguna dutenak, esaterako, emandako diru-laguntza itzulgarriak, epe luzeko mugaguna duten kobratu beha-

b.3) Cuando se haya acordado la enajenación de la participación, con cargo a la cuenta 540, «Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio», por su traspaso a corto plazo.

b.4) Por el importe del deterioro estimado con cargo a la subcuenta 6964, «Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades», salvo en caso de participaciones valoradas al coste.

c) Se cargará o abonará, por las variaciones de su valor razonable en fin de ejercicio y en la cancelación, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta» y 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

251. Valores representativos de deuda a largo plazo

Inversiones en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) En el momento del registro del deterioro de valor, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono en la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», si los valores se clasifican en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará por la enajenación, amortización anticipada o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo en caso de enajenación de valores clasificados en la categoría de «Inversiones mantenidas hasta el vencimiento», se cargará la subcuenta 6650, «Pérdidas en inversiones financieras al coste amortizado», o se abonará la subcuenta 7650, «Beneficios en inversiones financieras al coste amortizado», por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la inversión al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación, en el caso de valores clasificados en la categoría de «Inversiones mantenidas hasta el vencimiento».

d) Se cargará o abonará con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», por las variaciones en su valor razonable, salvo la parte correspondiente a las diferencias de cambio asociadas al coste amortizado, que se registrarán en las cuentas 668, «Diferencias negativas de cambio», ó 768, «Diferencias positivas de cambio», según su signo, y salvo la parte correspondiente a los intereses devengados, en el caso de valores clasificados en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta».

252. Créditos a largo plazo

Préstamos y otros créditos concedidos a terceros con vencimiento superior a un año como las subvenciones reintegrables concedidas, los derechos a cobrar con vencimiento a largo plazo pro-

rreko eskubideak, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak» 430 kontuan aintzatetsitako eskubideak atzeratze eta zatikatzeagatik ezeztatzeetatik eratorritakoak; eta hirugarrenei emandako kredituak, urtebete baino gehiagoko mugaeguna dutenak eta ibilgetua inorenenganatzeko eragiketetatik sortu direnak.

Kontuaren eduki eta mugimendu hauek daude:

a) Zordunduko da:

a.1) Kreditua formalizatzean, honen zenbatekoarekin, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

Gainera, diruz lagundutako interesekin emandako kredituei dago-kienez, kontu hau «Diru-laguntzak» 651 kontuan zordunduta abo-natuko da, emandako zenbatekoaren eta kredituaren arrazoizko balio-aren artean, «Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauaren irizpideekin bat etorritz.

a.2) Jaulkipenari zuzenean egotzi dakizkiokeen transakzio-kostuekin, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Inda-rrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

a.3) Epemugako itzulketa-balioaren eta inbertsioaren hasie-rako balioaren artean sortutako aldea egozteagatik, «Kredituen sarre-rak» 7620 azpikontuan abonatuta. Aipatutako aldea negatiboa dene-an alderantzizko idazpena egongo da.

a.4) Aurrekontuko eskubidea ezeztatzeagatik, «Ezeztatuta-ko eskubideak» 433 kontuetan abonatuta, bere sail-kontuen bitar-tez.

a.5) Kredituaren zenbatekoarekin, ibilgetua inorenenganatze-agatik, hitzartu diren interesak kenduta, halakorik dagoenean, ego-kiak diren ibilgetuko kontuetan abonatuta.

b) Abonatuko da:

b.1) Itzulketa aurreratu oso edo partzialagatik edo aktibo-a-ren bajagatik, «Zordunak eskubide aintzatetsiengatik. Indarrean dago-en gastuen aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, eta «Kreditu kobraezinen galerak» 667 kontuan zordunduta, kaudimen-gabe-ziengatik galerei dagokienez.

b.2) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 430 kontuan, kobratzeko eskubidea alde-z aurretik balioabeteagatik.

b.3) «Atzerapenengatik eta zatikapenengatik epe motzeko zor-dunak» 443 kontuan, epe motzeko epemuga duen eskubidearen zatiarekin.

253. Epe luzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak

Erakundearentzat aldeko balioespena duten deribatu finan-tzarioekin egindako eragiketen zenbatekoa, mugaeguneratzeko eta likidatzeko aurreikusitako eguna urtebetetik gorakoa denean.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Barne hartzen dituen azpikontuen eduki eta mugimendu hauek daude:

2530. Estaldura-tresna izendatutako epe luzeko deribatu finantzarioen-gatik aktiboak

«Kontabilitate-estaldurak» 10 aintzatespen- eta balioespen-arauarekin bat etorritz, estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioetan erakundearen aldeko balioespena jasotzen du.

a) Kontratatzan denean ordaindutako kopuruekin zordundu-ko da, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

b) Likidazioa egiteko unean jasotako zenbatekoarekin abo-natuko da, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

c) Arrazoizko balioaren aldaketekin abonatu edo ordaindu-ko da, «Mozkinak estaldura-tresna izendatutako deribatu finan-tzarioetan» 7645 azpikontuan, eta «Estaldura-tresna izendatuta-ko deribatu finantzarioetan izandako galerak» 6645 azpikontuan, zordunduta edo abonatuta, hurrenez hurren, dagokion sail-kontuaren bitartez, baldin eta «Kontabilitate-estaldurak» 10. aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera, deribatua arrazoizko bere balioagatik

cedentes de anulaciones por aplazamiento y fraccionamiento de derechos reconocidos en la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos» y los créditos a terceros cuyo vencimiento sea supe-rior a un año, y con origen en operaciones de enajenación de inmo-vilizado.

El contenido y movimiento de la cuenta es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

Además, en el caso de créditos concedidos con intereses sub-vencionados, se abonará esta cuenta con cargo a la 651, «Sub-venciones», por la diferencia entre el importe entregado y el valor razonable del crédito, de acuerdo con los criterios de la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reco-nocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la anulación del derecho presupuestario, con abo-no a las cuentas 433, «Derechos anulados», a través de sus divi-sionarias.

a.5) Por el importe de los créditos por enajenación de inmo-vilizado, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acor-dado, con abono a las cuentas de inmovilizado correspondientes.

b) Se abonará:

b.1) por el reintegro anticipado total o parcial o baja en el activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reco-nocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y a la cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», en caso de pérdidas por insolvencias.

b.2) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por la cancelación anticipa-da del derecho de cobro.

b.3) La cuenta 443, «Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento», por la parte del derecho que tenga vencimiento a corto plazo.

253. Activos por derivados financieros a largo plazo

Importe correspondiente a las operaciones con derivados finan-cieros con valoración favorable para la entidad, cuyo vencimiento o fecha en la que se esperan liquidar sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que compren-de es el siguiente:

2530. Activos por derivados financieros a largo plazo designados ins-trumentos de cobertura

Recoge la valoración favorable para la entidad de los deriva-dos financieros designados instrumentos de cobertura de acuer-do con la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Cober-turas contables».

a) Se cargará por las cantidades satisfechas, en su caso, en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a la cuen-ta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razo-nable, con abono o cargo, a las subcuentas 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», y 6645, «Pérdidas en derivados financieros designados instrumen-tos de cobertura», respectivamente, a través de la divisionaria que correspon-da, cuando según la norma de reconocimiento y valo-ración número 10, «Coberturas contables», el derivado deba valo-

balioetsi behar bada, eta aipatutako aldakuntza ekitaldiko ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egotzi behar bada.

d) «Estalduerengatik mozkinak» 910 kontuan, edo «Estalduerengatik galerak» 810 kontuan, abonatuta edo zordunduta, zordundu edo abonatu da, hurrenez hurren, estaldura eraginkortzat jotako tresna deribatuaren arrazoizko balioaren aldakuntzagatik, deribatua arrazoizko balioagatik balioetsi behar denean, eta aipatutako aldakuntza ondorengo ekitaldietako ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura edo estalitako partidaren hasierako baliora egotzi behar denean.

2531. *Epe luzeko bestelako deribatu finantzarioengatik aktiboak*

Estaldura-kontabilitatea aplikatzen ez zaien deribatu finantzarioen erakundearen aldeko balioespena jasotzen du.

a) Kontratatzen denean ordaindutako kopuruekin zordunduko da, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

b) Likidazioa egiteko unean jasotako zenbatekoarekin abonatu da, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

c) Arrazoizko bere balioaren aldakuntzengatik abonatu edo zordunduko da, «Mozkinak beste deribatu finantzario batzuetan» 7646 azpikontuan, edo «Beste deribatu finantzario batzuetan izandako galerak» 6646 azpikontuan zordunduta edo abonatuta, hurrenez hurren.

254. *Langileei emandako epe luzeko kredituak*

Erakundeko langileei emandako kredituak, urtebetetik gorako epemuga dutenak.

Bere mugimendua «Epe luzeko kredituak» 252 kontuarentzat adierazitakoaren antzekoa da.

256. *Zorra adierazten duten balioen epe luzeko interesak*

Zorra adierazten duten balioetatik kobratu beharreko interesak, urtebetetik gorako epemugarekin.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan abonatuta zordunduko da:

a.1) «Zorra adierazten duten balioen sarrerak» 761 kontuan, sortutako interesen zenbatekoan.

a.2) «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 azpikontuan, balioak harpidetzean edo erostean, ondorengo ekitaldietan epemuga duten sortutako interesen zenbatekoan.

b) Balioen amortizazio aurreratuagatik edo inorenganatzearagatik eta, oro har, aktiboaren bajagatik abonatu da, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

c) Zordundu edo abonatu da «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan, edo «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan abonatu edo zordunduta, hurrenez hurren, interesak ekitaldia ixteko edo kitatzeko egunean indarrean dagoen kanbio-tasaren arabera doitzearen ondorioz.

257. *Kredituen epe luzeko interesak*

Kredituetan kobratu beharreko interesak, urtebetetik gorako epemuga dutenak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Sortutako interesekin zordunduko da, «Kredituen sarrerak» 7620 azpikontuan abonatuta.

b) Abonatu da, itzulketa aurreratu oso edo partziala dagoenean, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 azpikontuan zordunduta.

258. *Epe luzeko ezarpenak*

Aldeko saldoak bankuetan eta kreditu-erakundeetan, eperako kontuaren edo antzekoen bidez eginda, urtebetetik gorako epemugarekin, eta finantza-sisteman agintzen duten baldintzen arabera. Azpikontuetan behar bezala garatuta, eperako ezarpenetan kobratu beharreko interesak ere jasoko dira, urtebetetik gorako epemuga badute.

rarse por su valor razonable y dicha variación deba imputarse a la cuenta del resultado económico-patrimonial del ejercicio.

d) Se cargará o abonará, con abono o cargo, a las cuentas 910, «Beneficios por coberturas», y 810, «Pérdidas por coberturas», respectivamente, por la variación del valor razonable del instrumento derivado que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando el derivado deba valorarse por su valor razonable y deba imputarse dicha variación a la cuenta del resultado económico patrimonial de ejercicios posteriores o al valor inicial de la partida cubierta.

2531. *Activos por otros derivados financieros a largo plazo*

Recoge la valoración favorable para la entidad de derivados financieros a los que no se aplique la contabilidad de coberturas.

a) Se cargará por las cantidades satisfechas, en su caso, en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, a las subcuentas 7646, «Beneficios en otros derivados financieros», o 6646, «Perdidas en otros derivados financieros», respectivamente.

254. *Créditos a largo plazo al personal*

Créditos concedidos al personal de la entidad, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 252, «Créditos a largo plazo».

256. *Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda*

Intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de valores representativos de deuda.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por los intereses devengados.

a.2) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses devengados con vencimiento en ejercicios posteriores.

b) Se abonará en los casos de enajenación o amortización anticipada de valores y en general de baja del activo, con cargo a la cuenta 430 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de los intereses al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

257. *Intereses a largo plazo de créditos*

Intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de créditos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los intereses devengados, con abono a la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos».

b) Se abonará en los casos de reintegro anticipado, total o parcial, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

258. *Imposiciones a largo plazo*

Salvos favorables en bancos e instituciones de crédito formalizados por medio de cuenta a plazo o similares, con vencimiento superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero. También se incluirán, con el debido desarrollo en subcuentas, los intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de las imposiciones a plazo.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Kreditua formalizatzean zordunduko da, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

b) Fondoak berreskuratzean edo intsuldaketa aurreratua egitean abonatu da, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

259. *Ondare garbiko partaidetzen gainean egiteko dauden epe luzeko ordainketak*

Egin gabeko ordainketak, exijitu gabeak, merkataritza-sozietateen ondare garbiko partaidetzen gainean, epe luzeko finantza-inbertsioak direnean.

Balantzeko aktibo ez-korrientean azalduko da, partaidetza horiek kontabilizatuta dauden partida txikiagotuz.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Partaidetzak eskuratzean edo harpidetzean abonatu da, ordaintzea falta den zenbatekoarekin, «Epe luzeko finantza-inbertsioak ondare-tresnetan» 250 kontuan zordunduta.

b) Eskatzen diren ordainketekin zordunduko da, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen ekitaldia» 4000 azpikontuan edo «Epe luzeko finantza-inbertsioak ondare-tresnetan» 250 kontuan abonatuta, guztiz ordaindu gabeko partaidetzak inorenganatzean.

26. EPE LUZERA ERATUTAKO FIDANTZAK ETA GORDAILUAK

260. Epe luzera eratutako fidantzak.

265. Epe luzera eratutako gordailuak.

Azpitalde honen kontuak balantzeko aktibo ez-korrientean azalduko dira, «Epe luzeko finantza-inbertsioak» V epigrafean.

Epe motzeko epemuga duten epe luzera eratutako fidantzek eta gordailuek balantzeko pasibo korrientean azaldu behar dute «Epe motzeko finantza-inbertsioak» V epigrafean; hartarako, epe motzeko epemuga duten epe luzeko fidantzen eta gordailuen zenbatekoa «Epe motzera jasotako eta eratutako fidantzak eta gordailuak eta periodifikatzeko doikuntzak» 56 azpitaldeko kontu egokietara pasatuko da.

260. *Epe luzera eratutako fidantzak*

Obligazio bat beteko dela bermatzeko, urtebetetik gorako epe-rako entregatutako dirua.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Eratzean zordunduko da, emandako diruarekin, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, baldin eta eragiketa ez bada aurrekontura egotzi behar.

b) Hauetan zordunduta abonatu da:

b.1) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan, edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, zorrak kitatzean, egokia denaren arabera.

b.2) «Ezohiko gastuak» 678 kontuan, fidantzak bermatutako obligazioa ez betetzeagatik fidantzan galera sortzen denean.

265. *Epe luzera eratutako gordailuak*

Gordailu irregularraren kontzeptuan emandako dirua, urtebetetik gorako epera.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Eratzean zordunduko da, emandako diruarekin, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, baldin eta eragiketa ez bada aurrekontura egotzi behar.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la formalización, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará, a la recuperación o traspaso anticipado de los fondos, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

259. *Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo*

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de sociedades mercantiles, cuando se trate de inversiones financieras a largo plazo.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se reflejen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la adquisición o suscripción de las participaciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio».

b) Se cargará, por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», cuando se enajenen las participaciones no desembolsadas totalmente.

26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO

260. Fianzas constituidas a largo plazo.

265. Depósitos constituidos a largo plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe V, «Inversiones financieras a largo plazo».

La parte de fianzas y depósitos constituidos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance en el epígrafe V. «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas y depósitos constituidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 56 «Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación».

260. *Fianzas constituidas a largo plazo*

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación anticipada, según proceda.

b.2) La cuenta 678, «Gastos excepcionales», por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza.

265. *Depósitos constituidos a largo plazo*

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan, edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta abonatu da, zorrak kitatzean, egokia denaren arabera.

28. IBILGETUAREN AMORTIZAZIO METATUA

- 280. Ibilgetu ukiezinaren amortizazio metatua.
- 2800. Ikerketako inbertsioaren amortizazio metatua.
- 2801. Garapeneko inbertsioaren amortizazio metatua.
- 2803. Jabetza industrialaren eta intelektualaren amortizazio metatua.
- 2806. Aplikazio informatikoen amortizazio metatua.
- 2807. Errentamendu-erregimenean erabilitako edo lagatako aktiboen gaineko inbertsioen amortizazio metatua.
- 2809. Bestelako ibilgetu ukiezinaren amortizazio metatua.
- 281. Ibilgetu materialaren amortizazio metatua.
- 2810. Lurren eta ondasun naturalen amortizazio metatua.
- 2811. Eraikuntzen amortizazio metatua.
- 2812. Azpiegituren amortizazio metatua.
- 2813. Ondare historikoaren ondasunen amortizazio metatua.
- 2814. Makineriaren eta tresneriaren amortizazio metatua.
- 2815. Instalazio teknikoan eta beste instalazio batzuen amortizazio metatua.
- 2816. Altzarien amortizazio metatua.
- 2817. Informazioa prozesatzeko ekipamenduen amortizazio metatua.
- 2818. Garraio-elementuen amortizazio metatua.
- 2819. Bestelako ibilgetu materialaren amortizazio metatua.
- 282. Ondasun higiezinak inbertsioen amortizazio metatua.
- 2820. Lurretako inbertsioen amortizazio metatua.
- 2821. Eraikuntzen amortizazio metatua.

Ibilgetuko inbertsioek eta ondasun higiezinak inbertsioek, erakundearen jardueran erabiltzeagatik, balio-bizitzan zehar izandako balio-galeraren banaketa sistematikoaren kontabilitate-adierazpena.

Azpitalde honetako kontuek beren sail-kontuen bidez funtzionatu dute, eta dagokion ondare-elementua jasotzen duen balantzeko aktibo ez-korrientearen partida txikiagotuko dute.

280. Ibilgetu ukiezinaren amortizazio metatua

Plan sistematiko baten arabera egindako ibilgetu ukiezinaren balio-galeragatiko balio-zuzenketen zenbateko metatua.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Urteko zuzkidurarekin abonatu da, normalean «Ibilgetu ukiezinaren amortizazioa» 680 kontuan zordunduta, eta hala badagokio «Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntza negatiboa amortizazioengatik» 821 kontuan.

b) Ibilgetu ukiezina inorenganatzean edo beste arrazoiren batengatik inbertarioan baja ematen zaionean zordunduko da, «Ibilgetze ukiezinak» 20 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

281. Ibilgetu materialaren amortizazio metatua

Plan sistematiko baten arabera egindako ibilgetu materialaren balio-galeragatiko balio-zuzenketen zenbateko metatua.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Urteko zuzkidurarekin abonatu da, normalean «Ibilgetu materialaren amortizazioa» 681 kontuan zordunduta, eta hala badagokio «Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntza negatiboa amortizazioengatik» 821 kontuan.

b) Ibilgetu materiala inorenganatzean edo beste arrazoiren batengatik inbertarioan baja ematen zaionean zordunduko da, «Ibilgetu materialak» 21 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

b) Se abonará, a la cancelación anticipada, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO

- 280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.
- 2800. Amortización acumulada de inversión en investigación.
- 2801. Amortización acumulada de inversión en desarrollo.
- 2803. Amortización acumulada de propiedad industrial e intelectual.
- 2806. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
- 2807. Amortización acumulada de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
- 2809. Amortización acumulada de otro inmovilizado intangible.
- 281. Amortización acumulada del inmovilizado material.
- 2810. Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales.
- 2811. Amortización acumulada de construcciones.
- 2812. Amortización acumulada de infraestructuras.
- 2813. Amortización acumulada de bienes del patrimonio histórico.
- 2814. Amortización acumulada de maquinaria y utillaje.
- 2815. Amortización acumulada de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
- 2816. Amortización acumulada de mobiliario.
- 2817. Amortización acumulada de equipos para procesos de información.
- 2818. Amortización acumulada de elementos de transporte.
- 2819. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.
- 282. Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias.
- 2820. Amortización acumulada de inversiones en terrenos.
- 2821. Amortización acumulada de construcciones.

Expresión contable de la distribución sistemática a lo largo de la vida útil, de la depreciación de las inversiones en inmovilizado por su utilización en la actividad de la entidad y de las inversiones inmobiliarias.

Las cuentas de este subgrupo funcionarán a través de sus divisionarias y minorarán la partida de activo no corriente del balance en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible

Importe acumulado de las correcciones valorativas por la depreciación del inmovilizado intangible realizadas de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por la dotación anual, generalmente con cargo a la cuenta 680, «Amortización del inmovilizado intangible», y en su caso, a la cuenta 821, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones».

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado intangible o se produzca la baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles».

281. Amortización acumulada del inmovilizado material

Importe acumulado de las correcciones valorativas por la depreciación del inmovilizado material realizadas de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por la dotación anual, con cargo, generalmente, a la cuenta 681, «Amortización del inmovilizado material», y en su caso, a la cuenta 821, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones».

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado material o se produzca la baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales».

282. Ondasun higiezinetakoa inbertsioen amortizazio metatua

Plan sistematiko baten arabera egindako ondasun higiezinetakoa inbertsioen balio-galeragatik balio-zuzenketen zenbateko metatua.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Urteko zuzkidurarekin abonatu da, normalean «Ondasun higiezinetakoa inbertsioen amortizazioa» 682 kontuan zordunduta, eta hala badagokio «Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntza negatiboak amortizazioengatik» 821 kontuan.

b) Ondasun higiezinetakoa inbertsioa inorenganatzan denean edo beste arrazoren batengatik inbertsioan baja ematen zaionean zordunduko da, «Ondasun higiezinetakoa inbertsioak» 22 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

29. AKTIBO EZ-KORRIENTEEN BALIO-NARRIADURA

- 290. Ibilgetu ukiezinaren balio-narriadura.
- 2903. Jabetza industrialaren eta intelektualaren balio-narriadura.
- 2906. Aplikazio informatikoen balio-narriadura.
- 2907. Errentamendu-erregimenean erabilitako edo lagatako aktiboen gaineko inbertsioen balio-narriadura.
- 290. Bestelako ibilgetu ukiezinaren narriadura.
- 291. Ibilgetu materialaren balio-narriadura.
- 2910. Lurren eta ondasun naturalen balio-narriadura.
- 2911. Eraikuntzen balio-narriadura.
- 2912. Azpiegituren balio-narriadura.
- 2913. Ondare historikoaren ondasunen balio-narriadura.
- 2914. Makineriaren eta tresneriaren balio-narriadura.
- 915. Instalazio teknikoaren eta beste instalazio batzuen balio-narriadura.
- 2916. Altzarien balio-narriadura.
- 2917. Informazioa prozesatzeko ekipamenduen balio-narriadura.
- 2918. Garraio-elementuen balio-narriadura.
- 2919. Bestelako ibilgetu materialaren balio-narriadura.
- 292. Ondasun higiezinetakoa inbertsioen balio-narriadura.
- 2920. Lurren inbertsioen balio-narriadura.
- 2921. Eraikuntzetako inbertsioen balio-narriadura.
- 293. Taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartue-tako epe luzeko partaidetzen balio-narriadura.
- 2930. Zuzenbide publikoko taldeko erakundeetako epe luze-ko partaidetzen balio-narriadura.
- 2931. Sozietate publikoetako epe luzeko partaidetzen balio-narriadura.
- 2932. Zuzenbide pribatuko erakunde publikoetako epe luze-ko partaidetzen balio-narriadura.
- 2933. Talde anitzetako erakundeetako eta elkartuetako epe luze-ko partaidetzen balio-narriadura.
- 294. Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioen balio-narriadura.
- 2940. Mugaegunera arte mantendutako balioen balio-narriadura.
- 2941. Balio salgarrien balio-narriadura.
- 295. Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei eman-dako epe luzeko kredituen balio-narriadura.
- 296. Epe luzeko ondare garbiko partaidetzen balio-narriadura.
- 297. Epe luzeko zorra adierazten duten balioen balio-narriadura.
- 2970. Mugaegunera arte mantendutako balioen balio-narriadura.
- 2971. Balio salgarrien balio-narriadura.
- 298. Epe luzeko kredituen balio-narriadura.

282. Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias

Importe acumulado de las correcciones valorativas por la depreciación de las inversiones inmobiliarias realizadas de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por la dotación anual, con cargo, generalmente, a la cuenta 682, «Amortización de las inversiones inmobiliarias», y en su caso, a la cuenta 821, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones».

b) Se cargará cuando se enajene la inversión inmobiliaria o se produzca la baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES

- 290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.
- 2903. Deterioro de valor de propiedad industrial e intelectual.
- 2906. Deterioro de valor de aplicaciones informáticas.
- 2907. Deterioro de valor de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
- 2909. Deterioro de otro inmovilizado intangible.
- 291. Deterioro de valor del inmovilizado material.
- 2910. Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales.
- 2911. Deterioro de valor de construcciones.
- 2912. Deterioro de valor de infraestructuras.
- 2913. Deterioro de valor de bienes del patrimonio histórico.
- 2914. Deterioro de valor de maquinaria y utillaje.
- 2915. Deterioro de valor de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
- 2916. Deterioro de valor de mobiliario.
- 2917. Deterioro de valor de equipos para procesos de información.
- 2918. Deterioro de valor de elementos de transporte.
- 2919. Deterioro de valor de otro inmovilizado material.
- 292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.
- 2920. Deterioro de valor de inversiones en terrenos.
- 2921. Deterioro de valor de inversiones en construcciones.
- 293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 2930. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo de derecho público.
- 2931. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en sociedades públicas.
- 2932. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entes públicos de derecho privado.
- 2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en sociedades multigrupo y asociadas.
- 294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 2940. Deterioro de valor de valores mantenidos al vencimiento.
- 2941. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.
- 295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 296. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
- 297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.
- 2970. Deterioro de valor de valores mantenidos al vencimiento.
- 2971. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.
- 298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

- 299. Ibilgetu materialaren balio-narriadura lagatako usu-fruktuagatik.
- 2990. Lurren eta ondasun naturalen balio-narriadura lagarako usu-fruktuagatik.
- 2991. Eraikuntzen balio-narriadura lagatako usu-fruktuagatik.
- 2992. Azpiegituren balio-narriadura lagatako usu-fruktuagatik.
- 2993. Ondare historikoaren ondasunen balio-narriadura lagatako usu-fruktuagatik.
- 2999. Bestelako ibilgetu materialaren balio-narriadura lagatako usu-fruktuagatik.

Aktibo ez-korronteko elementuen balio-narriadurek sortutako galerengatik egindako balio-zuzenketa kontabilitate-adierazpena; lagatako usu-fruktuagatik balio-galerak ere jasota daude.

Horrelako galeren estimazioa sistematikoki egin beharko da denboran zehar. Gero balioa berreskuratzen bada, narriaduragatik kontabilizaturako balio-zuzenketa murriztu egin beharko dira, erabat berreskuratu arte, aintzatespen- eta balioespen-arauetan ezarritako baldintzen arabera bidezkoa denean.

Azpitalde honetako kontuek dagokien ondare-elementua jasotzen duen partida txikiagotuko dute balantzeko aktibo ez-korrientean.

Epe motzeko epemuga duten inbertsio finantzarioen balio-narriaduragatik balio-zuzenketa zenbatekoa «Epe motzeko inbertsio finantzarioen balio-narriadura» 59 azpitaldera pasatuko da.

290 / 291 / 292. *Honen balio-narriadura*

Ibilgetu ukiezinaren, ibilgetu materialaren eta ondasun higiezinetak inbertsioen balio-narriaduragatik egindako balio-zuzenketa zenbatekoa.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Emaizetara egotzi beharreko narriadura estimatuaren zenbatekoarekin abonatu dira, «Ibilgetu ukiezinaren narriadura-galerak» 690 kontuan, «Ibilgetu materialaren narriadura-galerak» 691 kontuan, edo «Ondasun higiezinetak inbertsioen narriadura-galerak» 692 kontuan, zordunduta.

b) Zordunduko dira:

b.1) Narriaduragatik balioespen-zuzenketa aintzatestea eragin zuten kausak desagertzean, «Ibilgetu ukiezinaren narriadura-itzulera» 790 kontuan, «Ibilgetu materialaren narriadura-itzulera» 791 kontuan, edo «Ondasun higiezinetak inbertsioen narriadura-itzulera» 792 kontuan, abonatuta.

b.2) Ibilgetua inorenganatzten denean edo beste arrazoren batengatik aktiboan baja ematen zaionean, «Ibilgetu ukiezinak» 20 azpitaldeko, «Ibilgetu materialak» 21 azpitaldeko, edo «Ondasun higiezinetak inbertsioak» 22 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

293. *Taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako epe luze-konpartaidetzen balio-narriadura*

Taldeko erakundetako, talde anitzetako eta elkartuetako epe luzeko konpartaidetzen balio-narriaduragatik balio-zuzenketa zenbatekoa.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Emaizetara egotzi beharreko narriadura estimatuaren zenbatekoarekin abonatu da, «Konpartaidetzen eta zorra adierazten duten balioen narriadura-galerak» 696 azpitaldeko azpikontu egokietan zordunduta.

b) Zordunduko da:

b.1) «Konpartaidetzen eta zorra adierazten duten balioen narriadura-itzulera» 796 azpitaldean, dagozkion azpikontuan abonatuta, balio-narriaduragatik balio-zuzenketa aintzatestea eragiten duten kausak desagertzen direnean.

- 299. Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material.
- 2990. Deterioro de valor por usufructo cedido de terrenos y bienes naturales.
- 2991. Deterioro de valor por usufructo cedido de construcciones.
- 2992. Deterioro de valor por usufructo cedido de infraestructuras.
- 2993. Deterioro de valor por usufructo cedido de bienes del patrimonio histórico.
- 2999. Deterioro de valor por usufructo cedido de otro inmovilizado material.

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas debidas a deterioros de valor de los elementos del activo no corriente, se incluyen también las pérdidas de valor por usufructo cedido.

La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo. En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, en los términos establecidos en las correspondientes normas de reconocimiento y valoración, las correcciones de valor por deterioro reconocidas deberán reducirse hasta su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.

Las cuentas de este subgrupo minorarán en el activo no corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

Se traspasará al subgrupo 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo» el importe de las correcciones de valor por deterioro de las inversiones financieras que tengan su vencimiento a corto plazo.

290 / 291 / 292. *Deterioro de valor de...*

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda al inmovilizado intangible, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado que se deba imputar a resultados, con cargo a las cuentas 690, «Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible», 691, «Pérdidas por deterioro del inmovilizado material», ó 692, «Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias».

b) Se cargarán:

b.1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 790, «Reversión del deterioro del inmovilizado intangible», 791, «Reversión del deterioro del inmovilizado material», ó 792, «Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias».

b.2) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles», 21, «Inmovilizaciones materiales», ó 22, «Inversiones inmobiliarias».

293. *Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de las participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe del deterioro estimado que se deba imputar a resultados, con cargo a las subcuentas que correspondan del subgrupo 696 «Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a las subcuentas que correspondan del subgrupo 796 «Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda» cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) «Epe luzeko partaidetzak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» 240 kontuaren sail-kontu egokian abonatuta, partaidetzak inorenganatzean edo beste edozein arrazoiatatik aktiboan baja ematean.

294. *Taldeko erakundeek, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioen balio-narriadura*

Taldeko erakundeek, talde anitzek eta elkartuek jaulkitako zorra adierazten duten balioetako epe luzeko inbertsioen balio-narriaturagatik balio-zuzenketa zenbatekoa.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Emaizetara egotzi beharreko balio-narriadura estimatuaren zenbatekoarekin abonatu da, «Taldeko erakundeek, talde anitzen eta elkartuen zorra adierazten duten balioen narriadura-galerak» 6965 azpikontuan zordunduta.

b) Zordunduko da:

b.1) «Taldeko erakundeek, talde anitzen eta elkartuen zorra irudikatzen duten balioen narriadura-itzulera» 7965 azpikontuan abonatuta, narriaturagatik balio-zuzenketa aintzatestea eragin zuten kausak desagertzen direnean.

b.2) «Taldeko erakundeek, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioak» 241 kontuko dagokion sail-kontuan abonatuta, balioak inorenganatzean, edo edozein arrazoiatatik aktiboan baja ematen zaienean.

295. *Taldeko erakundeek, talde anitzei eta elkartuei emandako epe luzeko kredituen balio-narriadura*

Taldeko erakundeek, talde anitzei eta elkartuei emandako epe luzeko kredituen balio-narriaturagatik balio-zuzenketa zenbatekoa.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Balio-narriadura estimatuaren zenbatekoarekin abonatu da, «Taldeko erakundeek, talde anitzei eta elkartuei emandako kredituen narriadura-galerak» 6970 azpikontuan zordunduta.

b) «Taldeko erakundeek, talde anitzei eta elkartuei emandako kredituen narriadura-itzulera» 7970 azpikontuan abonatuta zordunduko da, narriaturagatik balio-zuzenketa aintzatestea eragin zuten kausak desagertzen direnean, edo kreditu hauen saldoak baja ematen zaienean.

296. *Epe luzeko ondare garbiko partaidetzen balio-narriadura*

Taldeko erakunde, talde anitz eta elkartu izendatu gabeko erakundeek ondare garbiko epe luzeko partaidetzen balio-narriaturagatik balio-zuzenketa zenbatekoa; partaidetza hauek «Aktibo finantzario salgarriak» kategorian sailkatuta daude, eta kostuan balioesten dira arrazoizko balioa eskuragarri ez dagoelako, betiere «Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Estimatuak narriaturaren zenbatekoarekin abonatu da, «Bestelako erakundeek ondare-tresnetako partaidetzen narriaturagalerak» 6964 azpikontuan zordunduta.

b) Partaidetzak inorenganatzean edo hauei baja ematean «Epe luzeko inbertsio finantzarioak ondare-tresnetan» 250 kontuan abonatuta zordunduko da.

297. *Epe luzeko zorra adierazten duten balioen balio-narriadura*

Taldeko erakunde, talde anitz eta elkartu ez diren erakundeek jaulkitako zorra adierazten duten balioetako epe luzeko inbertsioen balio-narriaturagatik balio-zuzenketa zenbatekoa.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Kontuaren mugimendua «Taldeko erakundeek, talde anitzen eta elkartuen epe luzeko zorrak irudikatzen dituzten balioen balio-narriadura» 294 kontuarentzat adierazitakoaren antzekoa da, kontrakontu gisa hauek erabiltza: «Beste erakunde batzuen zorra adierazten duten balioen narriadura-galerak» 6966 azpikontua, eta «Beste erakunde batzuen zorra adierazten duten balioen narriadura-itzulera» 7966 azpikontua.

b.2) Con abono a la correspondiente divisionaria de la cuenta 240 «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se enajenen las participaciones, o se den de baja del activo por cualquier otro motivo.

294. *Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe del deterioro estimado que se deba imputar a resultados, con cargo a la subcuenta 6965 «Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la subcuenta 7965 «Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) Con abono a la correspondiente divisionaria de la cuenta 241 «Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se enajenen los valores, o se den de baja del activo por cualquier otro motivo.

295. *Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de los créditos a largo plazo concedidos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6970 «Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará, cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, o cuando se den de baja los saldos de los créditos correspondientes con abono a la subcuenta 7970 «Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

296. *Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo*

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de participaciones a largo plazo en el patrimonio neto de entidades que no tengan la consideración de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, clasificadas en la categoría «Activos financieros disponibles para la venta», que se valoran al coste por no estar disponible su valor razonable, conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 8 «Activos financieros».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6964 «Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades».

b) Se cargará con abono a la cuenta 250 «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio» cuando se enajenen o den de baja las participaciones.

297. *Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo*

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por entidades que no sean del grupo, multigrupo o asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 294 «Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas» utilizando como contrapartida las subcuentas 6966 «Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades» y 7966 «Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades».

298. Epe luzeko kredituen balio-narriadura

Taldeko erakunde, talde anitz eta elkartu ez diren erakunde-ei emandako epe luzeko kredituen balio-narriaduragatik balio-zuzenketen zenbatekoa.

Kontuaren mugimendua «Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako epe luzeko kredituen balio-narriadura» 295 kontuaren antzekoa da, kontrakontu gisa hauek erabiltza: «Beste erakunde batzuei emandako kredituen narriadura-galerak» 6971 azpikontua, eta 7971 «Beste erakunde batzuei emandako kredituen narriadura-itzulera» azpikontua.

299. Ibilgetu materialaren balio-narriadura lagatako usufruktuagatik

Erakundearen ibilgetu materialaren elementuak erabiltzeko esku-bidea, lagatako ondasunaren bizitza ekonomikoa baino epe txikiago batez, zirugarrenei doan lagatzeak eragindako balio-zuzenketen zenbatekoa.

Lagatako usufruktua zehazteko zailtasunak badaude, lagapen-aldiari dagozkion amortizazio-kuoten zenbateko metatutan balioetsi ahal izango da.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Oro har, honelakoa izango da kontuaren mugimendua:

a) Lagapen-aldiko ondasunaren usufruktuaren balio estimatuaren zenbatekoa abonatu da, «Diru-laguntzak» 651 kontuan zordunduta.

b) Berreskuratu beharreko zenbatekoa kontabilitate-balioa baino handiagoa denean, mugatzat narriadurarik gabeko kontabilitate-balioa hartuta, «Ibilgetu materialaren narriadura-itzulera lagatako usufruktuagatik» 799 kontuan abonatuta zordunduko da.

3 TALDEA**IZAKINAK ETA SALGAI DAUDEN BESTE AKTIBO BATZUK**

Ohiko ustiapenean saltzeko dauden aktiboak, ekoizpen-prozesuan daudenak edo ekoizpen-prozesuan edo zerbitzu-ematean kontsumitzeko dauden materialak edo hornikuntzak sartzen dira; salgaiak, lehengaiak, bestelako hornikuntzak, ekoizpen-bidean diren produktuak, produktu erdibukatuak, produktu bukatuak, azpi-produktuak, hondar eta material berreskuratuak, baita beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboak eta salgai dauden aktiboak ere.

Talde honetako kontuen izenak eta kodeak orientagarriak dira; hortaz, erakunde bakoitzak jarduerak eskatu adina kontu gara ditzake.

30. MERKATARITZAKOAK

300. A salgaiak.

301. B salgaiak.

Erakundeak (kontabilitate-subjektua) eskuratutako ondasunak, aldatu gabe saltzeko direnak.

Azpitalde honetako kontuak balantzeko aktibo korrientean agertuko dira, «Izakinak» II epigrafean, eta ekitaldi-itxieran bakarrik funtzionatuko dute.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldia amaitzean abonatu da, hasierako izakinen inbentarioaren zenbatekoarekin, «Salgai-izakinen aldaketak» 610 kontuan zordunduta.

b) Itxi beharreko ekitaldia amaitzean zordunduko dira, izakinen inbentarioaren zenbatekoarekin, «Salgai-izakinen aldaketak» 610 kontuan abonatuta.

Ekoizpen-bidean erakundearen jabetzako salgaiak egonez gero, ekitaldi-itxieran izakin gisa agertuko dira «Merkataritzakoak» 30 azpitaldeko kontu egokietan. Arau hau ere jarraituko dugu hurrengo azpitaldeetan jasotako produktuak, lehengaiak, eta abar ekoizpen-bidean daudenean.

31. LEHENGAIAK

310. A lehengaiak.

311. B lehengaiak.

298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos a largo plazo concedidos a entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 295 «Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas» utilizando como contrapartida las subcuentas 6971 «Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades» y 7971 «Reversión del deterioro de créditos a otras entidades».

299. Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material

Importe de las correcciones valorativas derivadas de la cesión gratuita del uso de elementos del inmovilizado material de la entidad a terceros por un periodo de tiempo inferior a la vida económica del bien cedido.

Si existieran dificultades para la determinación del usufructo cedido podrá valorarse por el importe acumulado de las cuotas de amortización que correspondan al periodo de cesión.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se abonará por el importe estimado del valor del usufructo cedido del bien durante el periodo de la cesión con cargo a la cuenta 651 «Subvenciones».

b) Se cargará con abono a la cuenta 799 «Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material», cuando el importe recuperable sea superior al valor contable con el límite del valor contable si no hubiera habido deterioro.

GRUPO 3**EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA**

Comprende los activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios; mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados, subproductos, residuos y materiales recuperados, así como los activos construidos o adquiridos para otras entidades y los activos en estado de venta.

Las denominaciones y códigos de las cuentas de este grupo son orientativas, por tanto, cada entidad podrá desarrollar tantas cuentas como su actividad exija.

30. COMERCIALES

300. Mercaderías A.

301. Mercaderías B.

Bienes adquiridos por la entidad, sujeto de la contabilidad, destinados a la venta sin que los mismos experimenten transformación alguna.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 610, «Variación de existencias de mercaderías».

b) Se cargarán, por el importe del inventario de existencias al final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 610, «Variación de existencias de mercaderías».

Si existieran mercaderías en camino, propiedad de la entidad, figurarán como existencias al cierre del ejercicio en las respectivas cuentas del subgrupo 30, «Comerciales». Esta regla se aplicará igualmente cuando se encuentren en camino productos, materias primas, etc., incluidos en los subgrupos siguientes.

31. MATERIAS PRIMAS

310. Materias primas A.

311. Materias primas B.

Elaborazio edo eraldaketaren bidez erakundeak (kontabilitate-subjektua) fabrikatutako produktu bilakatzen direnak.

Azpitalde honetako kontuak balantzeko aktibo korrientean agertuko dira, «Izakinak» II epigrafean, eta ekitaldi-itxieran bakarrik funtzionatuko dute.

Kontuaren mugimendua «Merkataritzakoak» 30 azpitaldearen antzekoa da.

32. BESTE HORNIKUNTZAK BATZUK

- 320. Elementuak eta multzo txertagarriak.
- 321. Erregaiak.
- 322. Ordezko piezak.
- 325. Hainbat material.
- 326. Bilgarriak.
- 327. Ontziak.
- 328. Bulegoko materiala.

Azpitalde honen kontuak balantzeko aktibo korrientean azalduko dira, «Izakinak» II epigrafean, eta beren mugimendua «Merkataritzakoak» 30 azpitaldearen antzekoa da.

320. *Elementuak eta multzo txertagarriak*

Normalean erakundetik kanpo fabrikatzen dira, eta aldatu gabe ekoizpenean eransteko eskuratzen dira.

321. *Erregaiak*

Biltegira daitezkeen gai energetikoak.

322. *Ordezko piezak*

Antzeko beste pieza batzuen orde, instalazioetan, ekipamenduetan edo makinetan jartzeko piezak. Urtebetetik beherako biltegitratze-zikloa dutenak barne sartzen dira.

325. *Hainbat material*

Fabrikatutako produktuan erantsi behar ez diren bestelako gai kontsumigarriak. Kontu honetan erakundearen (kontabilitate-subjektua) jarduerarekin lotutako hainbat material kontabilizatuko da.

326. *Bilgarriak*

Garraiatu beharreko produktuak edo salgaiak babesteko estalki edo bilgarriak, normalean berreskuraezinak izaten direnak.

327. *Ontziak*

Jasotzen duten produktuarekin batera salgai egoten diren ontziak edo murkoak.

328. *Bulegoko materiala*

Izenak berak adierazitako xedera zuzendutakoa, erakundeak ekitaldian zehar eskuratutako bulegoko materiala bertan kontsumitzeko dela jotzen badu izan ezik.

33. EKOIZPEN -BIDEAN DIREN PRODUKTUAK

- 330. Ekoizpen-bidean diren A produktuak.
- 331. Ekoizpen-bidean diren B produktuak.

Ekitaldi-itxieran egiten edo aldatzen ari diren ondasunak edo zerbitzuak, «Produktu erdibukatuak» 34 edo «Aziproduktuak, hondarrak edo material berreskuratutakoak» 36 azpitaldeetako kontuetan erregistratu behar ez direnak.

Azpitalde honetako kontuak balantzeko aktibo korrientean agertuko dira, «Izakinak» II epigrafean, eta ekitaldi-itxieran bakarrik funtzionatuko dute.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldia amaitzean abonatu dira, hasierako izakinen inbentarioaren zenbatekoarekin, «Ekoizpen-bidean diren produktuen izakinen aldaketak» 710 kontuan zordunduta.

b) Itxi beharreko ekitaldia amaitzean zordunduko dira, izakinen inbentarioaren zenbatekoarekin, «Ekoizpen-bidean diren produktuen izakinen aldakuntza» 710 kontuan abonatuta.

Son aquéllas que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados por la entidad, sujeto de la contabilidad.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es análogo al del subgrupo 30, «Comerciales».

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS

- 320. Elementos y conjuntos incorporables.
- 321. Combustibles.
- 322. Repuestos.
- 325. Materiales diversos.
- 326. Embalajes.
- 327. Envases.
- 328. Material de oficina.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 30, «Comerciales».

320. *Elementos y conjuntos incorporables*

Son los fabricados normalmente fuera de la entidad y adquiridos por ésta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación.

321. *Combustibles*

Materias energéticas susceptibles de almacenamiento.

322. *Repuestos*

Piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes. Se incluyen las que tengan un ciclo de almacenamiento inferior a un año.

325. *Materiales diversos*

Otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado. En esta cuenta se contabilizará material de diversa índole relacionado con la actividad de la entidad, sujeto de la contabilidad.

326. *Embalajes*

Cubiertas o envolturas, generalmente irre recuperables, destinadas a resguardar productos o mercaderías que han de transportarse.

327. *Envases*

Recipientes o vasijas, normalmente destinados a la venta, juntamente con el producto que contienen.

328. *Material de oficina*

El destinado a la finalidad que indica su denominación, salvo que la entidad opte por considerar que el material de oficina adquirido durante el ejercicio es objeto de consumo en el mismo.

33. PRODUCTOS EN CURSO

- 330. Productos en curso A.
- 331. Productos en curso B.

Bienes o servicios que, al cierre del ejercicio, se encuentran en fase de elaboración o transformación y que no deban registrarse en las cuentas de los subgrupos 34, «Productos semiterminados», ó 36, «Subproductos, residuos y materiales recuperados».

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 710, «Variación de existencias de productos en curso».

b) Se cargarán, por el importe del inventario de existencias al final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 710, «Variación de existencias de productos en curso».

34. PRODUKTUA ERDIBUKATUAK

340. A produktu erdibukatuak.

341. B produktu erdibukatuak.

Erakundeak (kontabilitate-subjektua) fabrikatutakoak, eta inoren ganatu edo kontsumitu aurretik aldatu edo elaboratu behar direnak.

Azpitalde honen kontuak balantzeko aktibo korrientean azalduko dira, «Izakinak» II epigrafean, eta beren mugimendua «Ekoizpen-bidean diren produktuak» 33 azpitaldearenaren antzekoa da.

35. PRODUKTU BUKATUAK

350. A produktu bukatuak.

351. B produktu bukatuak.

Azpitalde honen barruan erakundeak (kontabilitate-subjektua) fabrikatutako produktuak jasotzen dira, baldin eta, azken kontsumorako edo beste erakunde publiko edo pribatu batzuek erabiltzeko badira.

Azpitalde honen kontuak balantzeko aktibo korrientean azalduko dira, «Izakinak» II epigrafean, eta beren mugimendua «Ekoizpen-bidean diren produktuak» 33 azpitaldearenaren antzekoa da.

36. AZPIPRODUKTUAK, HONDARRAK ETA MATERIAL BERRESKURATUAK

360. A azpiproduktuak.

361. B azpiproduktuak.

365. A hondarrak.

366. B hondarrak.

368. A material berreskuratuak.

369. B material berreskuratuak.

Azpiproduktuak: Fabrikazio nagusiarekiko bigarren mailakoak edo osagarriak diren produktuak.

Hondarrak: Produktuekin edo azpiproduktuekin batera eta ezinbestean eskuratutakoak, berezko balioaren bat dutenean eta erabili edo saldu daitezkeenean.

Material berreskuratuak: Berezko balioa dutelako, ekoizpen-prozesuan erabili ondoren biltegian berriro sartzen direnak.

Azpitalde honen kontuak balantzeko aktibo korrientean azalduko dira, «Izakinak» II epigrafean, eta beren mugimendua «Ekoizpen-bidean diren produktuak» 33 azpitaldearenaren antzekoa da.

37. BESTE ERAKUNDE BATZUENTZAT EROSITAKO EDO ERAKITAKO AKTIBOAK

370. Beste erakunde batzuentzat erositako edo eraikitako aktiboak.

Erakundeak erositako aktiboak, baita eraikitakoak ere, erakuntzak eragindako sarrerak eta kostuak beharrezko fidagarritasunez estimatzerik ez dagoenean (kontratu, hitzarmen, akordio edo lege-arau egokian oinarrituta), horiek eskuratu edo eraikitzeko prozesua bukatutakoan, beren titularitatea ezinbestean beste erakunde bati eskualdatzeko, xede erakundea beren finantzaketan parte hartu edo ez.

Azpitalde honen kontuak balantzeko aktibo korrientean azalduko dira, «Izakinak» II epigrafean, eta beren mugimendua «Ekoizpen-bidean diren produktuak» 33 azpitaldearenaren antzekoa da.

38. SALGAI DAUDEN AKTIBOAK

380. Salgai dauden aktiboak.

385. Salgai dauden beste aktibo batzuk.

Azpitalde honen kontuak balantzeko aktibo korrientean azalduko dira, «Salgai dauden aktiboak» I epigrafean.

380. *Salgai dauden aktiboak*

Hasiera batean ez-korriente gisa sailkatutako aktibo ez-finantzarioak, zeinen kontabilitate-balioa salmentaren bidez berreskuratu baina, eta ez jarraian erabiliz.

34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS

340. Productos semiterminados A.

341. Productos semiterminados B.

Son los fabricados por la entidad, sujeto de la contabilidad, que han de ser objeto de una transformación o elaboración antes de ser enajenados o consumidos.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 33, «Productos en curso».

35. PRODUCTOS TERMINADOS

350. Productos terminados A.

351. Productos terminados B.

En este subgrupo se contabilizan aquellos productos fabricados por la entidad, sujeto de la contabilidad, que se destinen al consumo final o a su utilización por otras entidades públicas o privadas.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 33, «Productos en curso».

36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS

360. Subproductos A.

361. Subproductos B.

365. Residuos A.

366. Residuos B.

368. Materiales recuperados A.

369. Materiales recuperados B.

Subproductos: Los de carácter secundario o accesorio al proceso principal de fabricación.

Residuos: Los obtenidos inevitablemente y a la vez que los productos o subproductos, cuando tengan algún valor intrínseco y puedan ser usados o vendidos.

Materiales recuperados: Aquéllos que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 33, «Productos en curso».

37. ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES

370. Activos construidos o adquiridos para otras entidades.

Activos adquiridos por la entidad, así como los construidos cuando los ingresos y costes derivados de la construcción no pueden ser estimados con el suficiente grado de fiabilidad, con base en el correspondiente contrato, convenio, acuerdo o norma legal, con el objeto de que una vez finalizado el proceso de adquisición o construcción de los mismos se transfiera su titularidad necesariamente a otra entidad, con independencia de que la entidad destinataria participe o no en su financiación.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 33, «Productos en curso».

38. ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

380. Activos en estado de venta.

385. Otros activos en estado de venta.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe I, «Activos en estado de venta».

380. *Activos en estado de venta*

Activos no financieros clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.

Kontuaren mugimendua honakoa da, oro har:

a) Sailkatzeko baldintzak betetzean zordunduko da, «Salgai dauden aktiboak» 7. aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera, aktibo ez-korrienteko kontu egokietan abonatuta.

b) Abonatuko da:

b.1) Aktibo ez-korrientea inorenganatzean edo bestela xedatzean, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

b.2) Aktibo ez-korrienteak salmentarako sailkapenean egoteko baldintzak betetzen ez baditu, «Salgai dauden aktiboak» 7. aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera, aktibo ez-korrienteko kontu egokietan zordunduta.

385. *Salgai dauden beste aktibo batzuk*

Erakundean hirugarren zorrak ordaintzeko jasotako ondasunak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ondasunen alta egitean zordunduko da, dagokion «Indarrean dagoen aurrekontuaren eskubide baliogabetuak» 438 kontuan edo «Aurrekontu itxietako eskubide baliogabetuak» 439 kontuan abonatuta, bere sail-kontuen bidez, ondasunak aurrekontuko kobrantza-eskubideak baliogabetzeko jasotzen direnean, edo aurrekontutik kanpoko kreditua adierazten duen kontuan, hala badagokio.

b) Abonatuko da:

b.1) Inorenganatzean edo bestela xedatzean, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

b.2) Aktibo ez-korrientean sartzea erabakitzen denean, bere izaeraren arabera kontuan zordunduta.

39. **IZAKINEN ETA SALGAI DAUDEN BESTE AKTIBO BATZUEN BALIO-NARRIADURA**

390. Salgaien balio-narriadura.

391. Lehengaien balio-narriadura.

392. Beste hornikuntza batzuen balio-narriadura.

393. Ekoizpen-bidean diren produktuen balio-narriadura.

394. Produktu erdibukatuen balio-narriadura.

395. Produktu bukatuen balio-narriadura.

396. Azpiproduktuen, hondarren eta material berreskuratuen balio-narriadura.

397. Beste erakunde batzuentzat erositako edo eraikitako aktiboen balio-narriadura.

398. Salgai dauden aktiboaren balio-narriadura.

Galera itzulgarriek (izakinak eta salgai dauden beste aktibo batzuk narriatzeagatik) eragindako balioespen-zuzenketa-kontabilitate-adierazpena.

Azpitalde honetako kontuek balantzeko aktibo korrientean dagoen partida txikiagotuko dute.

390/.../397. *Honen balio-narriadura:*

Ekitaldi-itxierako izakinen balio-galerek eragindako galera itzulgarrien zenbatekoa, hauen inbentarioak agerian ipintzen ditu.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Itxi beharreko ekitaldian egiten den zuzkidurarekin abonatu dira, «Izakinen eta salgai dauden beste aktibo batzuen narriadura-galera» 693 kontuan zordunduta.

b) Aurreko ekitaldian egindako zuzkidurarekin zordunduko dira, «Izakinen eta salgai dauden beste aktibo batzuen narriadura-itzulera» 793 kontuan abonatuta.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se cargará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración número 7, «Activos en estado de venta», con abono a las respectivas cuentas de activo no corriente.

b) Se abonará:

b.1) En el momento en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía del activo no corriente con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos corriente».

b.2) Si el activo no corriente dejara de cumplir los requisitos para su clasificación como mantenido para la venta de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración número 7, «Activos en estado de venta», con cargo a las respectivas cuentas del activo no corriente.

385. *Otros activos en estado de venta*

Bienes recibidos en la entidad como pago de deudas de terceros.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento del alta de los bienes con abono a la cuenta 438, «Derechos cancelados de presupuesto corriente», ó 439, «Derechos cancelados de presupuestos cerrados», cuando los bienes se reciben para la cancelación de derechos de cobro presupuestarios o a la cuenta representativa del crédito no presupuestario, en su caso.

b) Se abonará:

b.1) En el momento en el que se produzca su enajenación o disposición por otra vía, con cargo generalmente a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b.2) En el momento en el que se decida su incorporación al activo no corriente con cargo a la cuenta que corresponda en función de su naturaleza.

39. **DETERIORO DE VALOR DE EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA**

390. Deterioro de valor de mercaderías.

391. Deterioro de valor de materias primas.

392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.

393. Deterioro de valor de productos en curso.

394. Deterioro de valor de productos semiterminados.

395. Deterioro de valor de productos terminados.

396. Deterioro de valor de subproductos, residuos y materiales recuperados.

397. Deterioro de valor de activos construidos o adquiridos para otras entidades.

398. Deterioro de activos en estado de venta.

Expresión contable de las correcciones valorativas motivadas por pérdidas reversibles, por deterioro de las existencias y otros activos en estado de venta.

Las cuentas de este subgrupo minorarán en el activo corriente del balance la partida a que correspondan.

390/.../397. *Deterioro de valor de...*

Importe de las pérdidas reversibles por deterioro de las existencias al cierre del ejercicio, se ponen de manifiesto con motivo del inventario de las mismas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, por la dotación que se realice en el ejercicio que se cierra, con cargo a la cuenta 693, «Pérdidas por deterioro de existencias y otros activos en estado de venta».

b) Se cargarán, por la dotación efectuada en el ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793, «Reversión del deterioro de existencias y otros activos en estado de venta».

398. Salgai dauden aktiboen balio-narriadura

Salgai dauden aktiboen galera itzulgarriek eragindako balio-zuzenketen kontabilitate-adierazpena.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Abonatuko da:

a.1) Salgai dauden aktibo gisa birsaikaturako aktibo ez-korrienteen narriadura-zenbatekoarekin, halakorik badago, «Aktibo ez-korrienteen balio-narriadura» 29 azpitaldeko kontuan zordunduta.

a.2) Estimaturako narriadura-zenbatekoarekin, «Salgai dauden aktiboen narriadura-galerak» 6938 azpikontuan zordunduta.

b) Zordunduko da:

b.1) Narriaduragatik balioespen-zuzenketa aintzatestea eragin zuten kausak desagertzean, «Salgai dauden aktiboen narriadura-itzulera» 7938 kontuan abonatuta.

b.2) Salgai dagoen aktiboa inorenganatzean edo beste edozein arrazoiengatik baja ematen zaionean, «Salgai dauden aktiboak» 38 azpitaldeko kontu egokian abonatuta.

4 TALDEA**HARTZEKODUNAK ETA ZORDUNAK**

Hirugarrenekin egindako eragiketek sortutako kobratu eta ordaindu beharreko kontuak, jatorria erakundearen ohiko kudeaketan dutenak, baita Administrazio Publikoekiko kontuak ere.

Talde honetako aktibo finantzarioak eta pasibo finantzarioak balioesteko, oro har, kredituen eta kobratzeko partiden, eta, zorren eta ordaintzeko partiden kategorietan sailkatuko dira, hurrenez hurren.

40. AURREKONTU-HARTZEKODUNAK

400. Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua.

401. Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak Gastuen aurrekontu itxiak.

405. Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen aurrekontua.

406. Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Aurrekontu itxiak.

Aurrekontua gauzatzearen ondorioz erakundearen kontura ordaindu beharreko obligazioak.

Azpitalde honetako kontuak balantzeko pasibo korrientean azalduko dira, «Hartzekodunak eta ordaindu beharreko bestelako kontuak» IV epigrafean, pasibo finantzarioen kapitulutik eratorritako zenbateko esanguratsuko aurrekontuko hartzekodunak izan ezik; zeren eta halakoetan «Epe motzeko zorrak» II epigrafean, edo «Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartutako epe luzeko zorrak» III epigrafean, jasoko baitira.

400. Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua

Aurrekontuaren indarraldian aintzatetsitako obligazioak, bertan azaldutako kredituetan zordunduta.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Abonatuko da, aintzatetsitako aurrekontuko obligazioengatik, hauetan zordunduta:

a.1) Oinarritzako finantzaketa» 1. taldeko kontuetan, epe luzeko pasiboaren ordainketa aurreratua dagoenean eta, epe luzera jasotako fidantzen eta gordailuen itzulketa aurreratua dagoenean, halakorik badago.

a.2) Aktibo ez-korrienteak» 2. taldeko kontuetan, ibilgetu ukie-zinean, materialean, finantzarioan, ondasun higiezinetan egindako inbertsioengatik, bai eta epe luzeko fidantzak eta gordailuak egi-teagatik ere.

a.3) «Kontu finantzarioak» 5. taldeko kontuetan, epe motzeko pasiboa itzultzean, epe motzeko inbertsio finantzarioetan, bai

398. Deterioro de activos en estado de venta

Expresión contable de las correcciones de valor producidas por pérdidas reversibles de los activos en estado de venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por el importe del deterioro, en su caso, de los activos no corrientes que se reclasifiquen a activos en estado de venta, con cargo a la cuenta del subgrupo 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», que corresponda,

a.2) Por el importe del deterioro estimado con cargo a la subcuenta 6938, «Pérdidas por deterioro de activos en estado de venta».

b) Se cargará:

b.1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 7938, «Reversión del deterioro de activos en estado de venta».

b.2) Cuando se enajene el activo en estado de venta o se dé de baja por cualquier otro motivo con abono a la cuenta que corresponda del subgrupo 38, «Activos en estado de venta».

GRUPO 4**ACREEDORES Y DEUDORES**

Cuentas a cobrar y a pagar derivadas de operaciones realizadas con terceros, que tengan su origen en la gestión ordinaria de la entidad así como las cuentas con las Administraciones Públicas.

Los activos financieros y los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en las categorías de créditos y partidas a cobrar y débitos y partidas a pagar, respectivamente.

40. ACREEDORES PRESUPUESTARIOS

400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.

401. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados.

405. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.

406. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.

Obligaciones a pagar a cargo de la entidad como consecuencia de la ejecución del presupuesto.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar», salvo los acreedores presupuestarios, de importe significativo, derivados del capítulo de pasivos financieros que se incluirán en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo», o en el epígrafe III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo».

400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente

Obligaciones reconocidas durante el período de vigencia del presupuesto con cargo a los créditos figurados en el mismo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por las obligaciones presupuestarias reconocidas, con cargo a:

a.1) Cuentas del grupo 1, «Financiación básica», en los casos, entre otros, de reembolso anticipado del pasivo a largo plazo, así como, en su caso, en los de devolución anticipada de fianzas y depósitos recibidos a largo plazo.

a.2) Cuentas del grupo 2, «Activo no corriente», por las inversiones realizadas en inmovilizado intangible, material, financiero, inversiones inmobiliarias, y en su caso, por la constitución de fianzas y depósitos a largo plazo.

a.3) Cuentas del grupo 5, «Cuentas financieras», en los casos de reembolso del pasivo a corto plazo, inversiones financieras a

eta, epe motzeko fidantzak eta gordailuak eratu edo baliogabetzean ere, halakorik badago.

a.4) «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko kontuak, izakinen erosketengatik, gastuengatik eta galerengatik.

a.5) «Aurrekontu gastuen Periodifikatzeagatik hartzekodunak» 411 kontuan, obligazioaren epemugan aintzatesteko eta likidatzeko egintza egokia jaulkitzen denean.

a.6) «Zeharkako zergen doikuntza negatiboak» 634 kontua, urteko erregularizazioaren zenbatekoarekin.

b) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta zordunduko da, dirutan egindako ordainketen zenbatekoarekin, edo «Formalizazioa» 557 kontuan, ordainketa birtualekin.

Saldo hartzekodunak ordaintzeko dauden aintzatetsitako obligazioen zenbatekoa jasoko du. Urtarrilaren 1ean, irekiera-idazpenean, aurreko abenduaren 31ko kontu honen saldoa zuzenean agertuko da, idazpenen beharrik gabe, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Gastuen aurrekontu itxiak» 401 azpikontuan.

401. Aintzatetsitako obligazioengatik. Aurreko ekitaldiak

Urtarrilaren 1ean aintzatetsitako obligazioen saldoa jasotzen du aurreko ekitaldietan indarrean zeuden aurrekontuko kredituetan zordunduta, baldin eta hauen ordainketa ez bada egin aurreko abenduaren 31n.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

Hauetan abonatuta zordunduko da:

1) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, dirutan egindako ordainketen zenbatekoarekin, edo «Formalizazioa» 557 kontuan, ordainketa birtualekin.

2) «Ezohiko sarrerak» 778 kontuan, gertatutako ezeztatzeen zenbatekoarekin.

Saldoak, hartzekodunak, aurreko ekitaldietan ordaindu gabe ko obligazio guztiak bilduko ditu.

405. Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen aurrekontua

Aurrekontua indarrean dagoen bitartean merkataritza-eragiketarik direla-eta aintzatetsitako obligazioak jasotzen ditu. Sarreraren aurrekontuan merkataritza-eragiketen emaitza barne hartzen duten erakundeek baino ez dute kontu hau erabili behar.

Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Hartzekodunak eta ordaindu beharreko bestelako kontuak» IV epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan zordunduta abonatuiko da:

a.1) «Erosketak» 60 azpitaldeko kontuetan, «Erosketen itzulketak eta antzeko eragiketak» 608 kontuan eta «Erosketengatik rappelak» 609 kontuan izan ezik, aintzatetsitako obligazioengatik.

a.2) «Salmenten itzulketak eta antzeko eragiketak» 708 kontuan, obligazioa aintzatestean, bezeroek itzulitako salmentengatik, kobratu direnean.

a.3) «Salmentengatik rappelak» 709 kontuan, obligazioa aintzatesten denean, bezeroei emandakoen ondorioz.

a.4) «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko kontuetan, kontu horietan merkataritza-gastuak egozten direnean.

a.5) «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldeko kontuetan, merkataritza-sarrerak ezeztatzeagatik, kobratu direnean.

b) Hauetan abonatuta zordunduko da:

b.1) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, merkataritza-eragiketengatik eratorritako ordainketengatik.

b.2) «Erosketen gaineko deskontuak, goiz ordaintzeagatik» 606 kontuan, ordaindu ez diren erosketen deskontuengatik, fakturan jaso ez direnengatik.

corto plazo así como, en su caso, la constitución o cancelación de fianzas y depósitos a corto plazo.

a.4) Cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», por las compras de existencias, los gastos y las pérdidas.

a.5) La cuenta 411, «Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios», cuando al vencimiento de la obligación se expida el correspondiente acto de reconocimiento y liquidación.

a.6) La cuenta 634, «Ajustes negativos en la imposición indirecta», por el importe de la regularización anual.

b) Se cargará con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el importe de los pagos efectuados en efectivo, o a la cuenta 557, «Formalización», por los pagos virtuales.

Su saldo acreedor, recogerá el importe de las obligaciones reconocidas pendientes de pago. El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta en 31 de diciembre anterior aparecerá directamente, sin necesidad de ningún asiento, en la subcuenta 401, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados».

401. Por obligaciones reconocidas. Ejercicios anteriores

Recoge en 1 de enero el saldo de obligaciones reconocidas con cargo a créditos de presupuestos vigentes en ejercicios anteriores, cuyo pago no ha sido hecho efectivo en 31 de diciembre del precedente.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará con abono a:

1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el importe de los pagos realizados en efectivo, o a la cuenta 557, «Formalización», por los pagos virtuales.

2) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales», por el importe de las anulaciones que se hayan producido.

Su saldo, acreedor, recogerá el total de obligaciones pendientes de pago correspondientes a ejercicios anteriores.

405. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente

Recoge las obligaciones reconocidas durante el período de vigencia del presupuesto como consecuencia de operaciones comerciales. Esta cuenta sólo se utilizará en aquellas entidades cuyo presupuesto de ingresos incluya el resultado de operaciones comerciales.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) Cuentas del subgrupo 60, «Compras», excepto las cuentas 608, «Devoluciones de compras y operaciones similares», y 609, «Rappels por compras», por las obligaciones reconocidas.

a.2) La cuenta 708, «Devoluciones de ventas y operaciones similares», al reconocimiento de la obligación, por ventas que son devueltas por los clientes, cuando hubieran sido cobradas.

a.3) La cuenta 709, «Rappels sobre ventas», al reconocimiento de la obligación como consecuencia de los concedidos a los clientes.

a.4) Cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», cuando en estas cuentas se imputen gastos de tipo comercial.

a.5) Cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», por la anulación de ingresos de tipo comercial, cuando hubieran sido cobrados.

b) Se cargará con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por los pagos derivados de operaciones comerciales.

b.2) La cuenta 606, «Descuentos sobre compras por pronto pago», por los descuentos concedidos no incluidos en factura, de compras que no hubieran sido pagadas.

b.3) «Erosketen itzulketak eta antzeko eragiketak» 608 kontuan, ordaindu ez diren erosketen itzulketen zenbatekoarekin.

b.4) «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko kontuetan, ordaindu ez diren merkataritza-gastuak ezeztatzen direnean.

Saldoak, hartzekodunak, ordaintzeko dauden merkataritza-eragiketengatik aintzatetsitako obligazioen zenbatekoa jasoko du.

Urtarrilaren 1ean, irekiera-idazpenean, aurreko abenduaren 31n kontu honek zuen saldoa «Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Aurrekontu itxiak» 406 kontuaren hasierako saldoaren parte izango da. Eragiketa zuzenean egingo da, idazpenen beharrik gabe.

406. *Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Aurrekontu itxiak*

Urtarrilaren 1ean merkataritza-eragiketak direla-eta aurreko ekitalditan aintzatetsitako obligazioen saldoa, aurreko ekitaldiko abenduaren 31n ordaindu ez dena, jasotzen du. Sarreraren aurrekontuan merkataritza-eragiketen emaitza barne hartzen duten erakundeek baino ez dute kontu hau erabili behar.

Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Hartzekodunak eta ordaindu beharreko bestelako kontuak» IV epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

Hauetan abonatura zordunduko da:

1) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatura zordunduko da, egindako ordainketengatik.

2) «Erosketen gaineko deskontuak, goiz ordaintzeagatik» 606 kontuan, ordaindu ez diren erosketen deskontuengatik, fakturak jaso ez direnengatik.

3) «Erosketen itzulketak eta antzeko eragiketak» 608 kontuan, ordaindu ez diren erosketen itzulketen zenbatekoarekin.

4) «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko kontuetan, ordaindu ez diren merkataritza-gastuak ezeztatzen direnean.

5) «Ezohiko sarrerak» 778 kontuan, gertatutako ezeztatzeen zenbatekoarekin.

Saldo hartzekodunak ordaintzeko dauden merkataritza-eragiketengatik aurreko ekitalditan aintzatetsitako obligazioen zenbatekoa jasoko du.

41. **AURREKONTUZKOAK EZ DIREN HARTZEKODUNAK**

410. Jasandako BEZarengatik hartzekodunak.

411. Aurrekontu gastuen Periodifikatzeagatik hartzekodunak.

413. Aurrekontuan aplikatzeko dauden eragiketengatik hartzekodunak.

416. Beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboentzako aurrerakinak.

418. Kredituak itzultzeagatik eta beste minorazio batzuentzat hartzekodunak.

419. Aurrekontuzkoak ez diren beste hartzekodun batzuk.

Azpitalde honen kontuak balantzeko pasibo korrientean agertuko dira, «Hartzekodunak eta ordaindu beharreko bestelako kontuak» IV epigrafean.

410. *Jasandako BEZarengatik hartzekodunak*

Jasandako balio erantsiaren gaineko zerga bati (BEZ) dagozkion zorrak, hirugarrenekin hartutakoak, biltzen dituen kontu hartzekoduna, kengarria ez dena, eta ondasunak edo zerbitzuak eskuratzeagatik sortutakoa.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan zordunduta abonatu da:

a.1) «Ogasun Publikoa, jasandako BEZ» 472 kontuan, eskuraketetako jasandako BEZ kengarriaren zenbatekoarekin.

a.2) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpikontuko kontuetan, eragiketa ezeztatuak, aurretik ordaindu direnak, itzultzeagatik.

b.3) La cuenta 608, «Devoluciones de compras y operaciones similares», por el importe de las devoluciones de compras que no hubieran sido pagadas.

b.4) Cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», cuando se anulen gastos de tipo comercial que no hubieran sido pagados.

Su saldo, acreedor, recogerá las obligaciones reconocidas por operaciones comerciales pendientes de pago.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta en 31 de diciembre anterior, formará parte del saldo inicial de la cuenta 406, «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados». Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de asiento.

406. *Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados*

Recoge en 1 de enero el saldo de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores como consecuencia de operaciones comerciales, cuyo pago no ha sido hecho efectivo en 31 de diciembre del ejercicio precedente. Esta cuenta sólo se utilizará en aquellas entidades cuyo presupuesto de ingresos incluya el resultado de operaciones comerciales.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará con abono a:

1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por los pagos realizados.

2) La cuenta 606, «Descuentos sobre compras por pronto pago», por los descuentos concedidos no incluidos en factura, de compras que no hubieran sido pagadas.

3) La cuenta 608, «Devoluciones de compras y operaciones similares», por el importe de las devoluciones de compras que no hubieran sido pagadas.

4) Cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», cuando se anulen gastos de tipo comercial que no hubieran sido pagados.

5) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales», por el importe de las anulaciones que se hayan producido.

Su saldo, acreedor, representa las obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores por operaciones comerciales pendientes de pago.

41. **ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS**

410. Acreedores por IVA soportado.

411. Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios.

413. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

416. Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades.

418. Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones.

419. Otros acreedores no presupuestarios.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

410. *Acreedores por IVA soportado*

Cuenta acreedora que recoge las deudas con terceros correspondientes a un impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, que tenga la condición de deducible, que se origina por la adquisición de bienes o servicios.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 472, «Hacienda Pública, IVA soportado», por el importe del IVA soportado y deducible en las adquisiciones.

a.2) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el reintegro de las operaciones anuladas cuyo pago se hubiera producido con anterioridad.

b) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpikontuko kontuetan abonatuta zordunduko dira, eragiketa ezeztatuak, aurretik ordaindu direnak, itzultzeagatik.

Saldoak, hartzekodunak, hartzekodunei ordaintzeko kengarria den jasandako BEZaren zenbatekoa jasoko du.

411. *Aurrekontu gastuen Periodifikatzeagatik hartzekodunak*

Kontu hartzekodun honek ekitaldi-itxieran mugaeguneratu gabeko obligazioak jasotzen ditu, baldin eta ekitaldi horretan sortutako gastuek edo jasotako ondasunek eta zerbitzuek sortutakoak badira.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ondasun eta zerbitzu horien zenbatekoarekin abonatu da, «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko, edo «Aktibo ez-korrientea» 2. taldeko, kontuetan zordunduta.

b) «Aurrekontu-hartzekodunak» 40 azpitaldeko kontuetan abonatuta zordunduko da, obligazioa aintzatesteko eta likidatzeko administrazio-egintza formala jaulkitzean.

Saldoak, hartzekodunak, ekitaldi-itxieran mugaeguneratu gabeko obligazioen zenbatekoa jasoko du, baldin eta ekitaldi horretan sortutako gastuek edo jasotako ondasunek eta zerbitzuek sortutakoak badira.

413. *Aurrekontuan aplikatzeko dauden eragiketengatik hartzekodunak*

Egindako gastuetatik edo jasotako ondasun eta zerbitzuetatik eratorritako obligazioak jasotzen ditu. Horiek ez dira aurrekontuan aplikatu, berau izanik bidezkoa.

Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Hartzekodunak eta ordaindu beharreko bestelako kontuak» IV epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Abenduaren 31n gutxienez, «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko kontutan edo egindako aurrekontu-gastuak adierazten dituzten balantzeko kontuetan zordunduta abonatu da.

b) Eskuratze-zenbatekoarekin zordunduko da, «Aintzatesitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, aurrekontuan aplikatzen denean.

Saldoak, hartzekodunak, aurrekontuan aplikatzeko dauden obligazioak jasoko ditu.

416. *Beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboentzako aurrerakinak*

Beste erakunde batzuentzat aktiboak eraiki edo eskuratzeko jasotako aurrerakinak biltzen ditu.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Jasotako aurrerakinaren zenbatekoarekin abonatu da, «Aintzatesitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

b) Egokia den «Sarrerak, beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboengatik» 707 kontuaren azpikontuan abonatuta zordunduko da, betiere sarrerak egozteko irizpidearen arabera, dela dagokion obraren zatia egitean, dela aktiboak erakunde hartzaileari ematean.

Saldoak, hartzekodunak, beste erakunde batzuentzako aktiboak eraikitzeari edo eskuratzeari aplikatzeko fondoan aurrerakinak bilduko ditu.

418. *Kredituak itzultzeagatik eta beste minorazio batzuentzako hartzekodunak*

Kontu hartzekodun honek, itzultzeko akordio egokia ematen bada, aldeztu aurretik bildutako aurrekontuko sarrerak ordaintzeko obligazioak biltzen ditu.

Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Hartzekodunak eta ordaindu beharreko bestelako kontuak» IV epigrafean.

b) Se cargará con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el reintegro de las operaciones anuladas cuyo pago se hubiera producido con anterioridad.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe del IVA soportado que tiene la condición de deducible pendiente de pago a los acreedores.

411. *Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios*

Cuenta acreedora que recoge las obligaciones no vencidas en fin de ejercicio derivadas de gastos devengados o bienes y servicios efectivamente recibidos durante el mismo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los bienes y servicios correspondientes con cargo a cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», o del grupo 2, «Activo no corriente», representativas de los mismos.

b) Se cargará con abono a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios», por la expedición del acto formal administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las obligaciones no vencidas a fin de ejercicio derivadas de gastos devengados o bienes y servicios efectivamente recibidos durante el mismo.

413. *Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.*

Cuenta acreedora que recoge las obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos, para las que no se ha producido su aplicación a presupuesto, siendo procedente la misma.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al menos al 31 de diciembre, con cargo a las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», o a las cuentas de balance representativas de los gastos presupuestarios realizados.

b) Se cargará con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», cuando se produzca la aplicación a presupuesto.

Su saldo, acreedor, recogerá las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

416. *Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades*

Recoge los anticipos recibidos para la construcción o adquisición de activos para otras entidades.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del anticipo recibido con cargo a la subcuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargará con abono a la subcuenta de la cuenta 707, «Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades», que corresponda, en función del criterio de imputación de los ingresos, bien en el momento en el que se realice la parte de obra correspondiente o en el momento en el que se entreguen los activos a la entidad destinataria de los mismos, según proceda.

Su saldo, acreedor, recogerá los anticipos de fondos pendientes de aplicar a la construcción o adquisición de activos para otras entidades.

418. *Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones*

Cuenta acreedora que recoge las obligaciones de pagar cantidades derivadas de ingresos presupuestarios previamente recaudados, como consecuencia de haberse dictado el correspondiente acuerdo de devolución.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Sarrerak itzultzeko akordioa ematen den unean abonatu-ko da «Oinarritzako finantzaketa» 1. taldeko, «Aktibo ez-korrientea» 2. taldeko, «Kontu finantzarioak» 5. taldeko, «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko edo «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldeko kontuetan zordunduta, itzulketaren izaeraren arabera.

b) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta zordunduko da, egindako ordainketekin.

Saldoak, hartzekodunak, sarrerak itzultzeagatik eta bestelako minorazioengatik ordaindu gabe dauden obligazioen zenbatekoa bilduko du.

419. Aurrekontuzkoak ez diren beste hartzekodun batzuk

Aurreko kontuetan jaso gabe dauden aurrekontuzkoak ez diren gainerako hartzekodunak jasotzen ditu.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Egindako kobrantzengatik abonatu-ko da, «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan zordunduta, edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, egokia denaren arabera.

b) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta zordunduko da, egindako ordainketengatik.

Saldoak, hartzekodunak, kontzeptu honengatik ordaintzeko dagoena jasoko du.

43. AURREKONTU-ZORDUNAK

430. Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontu.

431. Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Sarreraren aurrekontu itxiak.

433. Indarrean dagoen aurrekontuko eskubide ezeztatuak.

4330. Likidazioak ezeztatzeagatik.

4332. Atzeratu eta zatikatzeagatik.

4339. Sarrerak itzultzeagatik.

434. Aurrekontu itxien eskubide ezeztatuak.

4340. Likidazioak ezeztatzeagatik.

4342. Atzeratu eta zatikatzeagatik.

435. Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen aurrekontua.

436. Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Aurrekontu itxiak.

437. Sarreraren itzulketak.

438. Indarrean dagoen aurrekontuko eskubide baliogabetuak.

4380. Espezetan kobratzeagatik.

4381. Kaudimen ezarengatik eta beste arrazoi batzuegatik.

439. Aurrekontu itxien eskubide baliogabetuak.

4390. Espezetan kobratzeagatik.

4391. Kaudimen ezarengatik eta beste arrazoi batzuegatik.

4392. Preskripzioagatik.

Aurrekontua gauzatzearen ondorioz erakundearen alde aintzatetsitako eskubideak.

Azpitalde honetako kontuak balantzeko aktibo korrientean agertuko dira, «Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk» III epigrafean, aktibo finantzarioen kapituluko aurrekontuko zordunak izan ezik, betiere zenbateko esanguratsua badute; halakoetan, «Epe motzeko finantza-inbertsioak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» IV epigrafean, edo «Epe motzeko finantza-inbertsioak» V epigrafean, jasoko baitira.

430. Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontu

Aurrekontuaren indarraldian berari egotzitako eskubide aintzatetsiak biltzen dituen kontu zorduna.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, en el momento que se dicte el acuerdo de devolución de ingresos, con cargo a cuentas de los grupos 1, «Financiación básica», 2, «Activo no corriente», 5, «Cuentas financieras», 6, «Compras y gastos por naturaleza», ó 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», según el origen de la devolución.

b) Se cargará con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por los pagos realizados.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las obligaciones pendientes de pago por devolución de ingresos y otras minoraciones.

419. Otros acreedores no presupuestarios

Recoge el resto de acreedores no presupuestarios, no incluidos en las cuentas anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por los cobros efectuados, con cargo a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

b) Se cargará, por los pagos efectuados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

Su saldo, acreedor, recogerá lo pendiente de satisfacer por este concepto.

43. DEUDORES PRESUPUESTARIOS

430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.

431. Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados.

433. Derechos anulados de presupuesto corriente.

4330. Por anulación de liquidaciones.

4332. Por aplazamiento y fraccionamiento.

4339. Por devolución de ingresos.

434. Derechos anulados de presupuestos cerrados.

4340. Por anulación de liquidaciones.

4342. Por aplazamiento y fraccionamiento.

435. Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.

436. Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.

437. Devolución de ingresos.

438. Derechos cancelados de presupuesto corriente.

4380. Por cobros en especie.

4381. Por insolvencias y otras causas.

439. Derechos cancelados de presupuestos cerrados.

4390. Por cobros en especie.

4391. Por insolvencias y otras causas.

4392. Por prescripción.

Derechos reconocidos a favor de la entidad, como consecuencia de la ejecución del presupuesto.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar», salvo los deudores presupuestarios, de importe significativo, derivados del capítulo de activos financieros que se incluirán en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo».

430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente

Cuenta deudora que recoge los derechos reconocidos durante el periodo de vigencia del presupuesto e imputados al mismo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Kobratu beharreko eskubideak aintzatesteagatik, hauetan abonatuta zordunduko da:

a.1) «Oinarritzko finantzaketa» 1. taldeko kontuetan, epe luze-ko zorpetze eragiketak formalizatzean, besteak beste, bai eta, epe luzera jasotako fidantzak eta gordailuak egitean ere, halakorik bada-go.

a.2) «Aktibo ez-korrienteak» 2. taldeko kontuetan, ibilgetu ukie-zina, materiala, finantzarioa, ondasun higiezinak inbertsioak ino-
renganatzegatik, bai eta epe luzeko fidantzak eta gordailuak egi-
teagatik ere.

a.3) «Kontu finantzarioak» 5. taldeko kontuetan, zorpetze-era-
giketak formalizatzeagatik, aldi baterako finantza-inbertsioak ino-
renganatzegatik, emandako kredituak itzultzeagatik, bai eta,
halakorik bada-go, epe motzera jasotako fidantzak eta gordailuak
egiteagatik ere.

a.4) «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldeko kontue-
tan, izakinak saltzeagatik, sarrerengatik eta mozkinengatik.

a.5) «Salgai dauden aktiboak» 38 azpitaldeko kontuetan, aipa-
tutako aktiboak saltzeagatik.

a.6) «Diru-laguntzengatik sarrerak» 94 azpitaldeko kontuetan,
ondare garbira egotzita diru-laguntzek sortutako eskubidea ain-
tzatetsi eta biltzeagatik.

a.7) «Atzerapenengatik eta zatikapenengatik epe luzeko zor-
dunak» 2521 azpikontuan, alde zurretik kitatzean.

a.8) «Atzerapenengatik eta zatikapenengatik epe motzeko
zordunak» 443 kontuan, kobratzeko eskubidea mugaeguneratzen
den ekitaldian edo, berau alde zurretik kitatzean.

a.9) «Sortutako sarrerengatik zordunak» 441 kontuan, esku-
bidea aintzatesteak akordioa ematean.

a.10) «Zeharkako zergen doikuntza positiboak» 639 kontuan,
urteko erregularizazioaren zenbatekoarekin.

a.11) Dagozkion izaerazko gastuen kontuetan, sarre-
ren aurrekontura egotzi behar diren ordainketen itzulketengatik, zen-
bateko esanguratsuko erroretatik eratorritakoak izan ezik, «Aurre-
ko ekitalditako emaitzak» 120 kontuan erregistratutako baitira, edo
garrantzi erlatibo txikia dutenak izan ezik, «Itzulketak» 773 kontuan
erregistratutako baitira.

b) Hauetan zordunduta abonatu da:

b.1) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kon-
tuetan, indarrean dagoen ekitaldian aintzatzetako eskubideak kobra-
tzeagatik.

b.2) «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan, aipatutako
kontuan aldi baterako aplikatutako sarrerak behin betiko aplikatzean.

b.3) «Baliogabetutako eskubideak» 433 kontuan, bere sail-
kontuen bitartez, ezeztatutako eskubideak erregularizatzeagatik.
Idazpen hau ekitaldi-amaieran egiten da.

b.4) «Indarrean dagoen aurrekontuaren eskubide balioga-
betuak» 438 kontuan, baliogabetutako eskubideak erregulariza-
tzeagatik. Idazpen hau ekitaldi-amaieran egingo da, bere sail-kon-
tuen bitartez.

Saldoak, zordunak, erregularizazioaren ostean, ekitaldian kobra-
tzeko dauden eskubide likidatu zenbatekoa jasoko du. Urtarri-
aren 1ean, irekierako idazpenean, aurreko abenduaren 31n dago-
en kontu honen saldoa «Aintzatzetako eskubideengatik zordunak.
Sarreren aurrekontu itxia» 431 azpikontuaren hasierako saldoan
sartuko da. Eragiketa zuzenean egingo da, idazpenen beharrik gabe.

431. Aintzatzetako eskubideengatik. Aurreko ekitaldiak

Urtarriaren 1ean aurreko ekitaldietan aintzatzetako eskubi-
deen zenbatekoa biltzen du, baldin eta beren kobrantza ez bada
egin aurreko abenduaren 31n.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

Hauetan zordunduta abonatu da:

1) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kon-
tuetan, aurreko ekitaldietan aintzatzetako eskubideak kobra-
tzeagatik.

a) Se cargará, por el reconocimiento de los derechos a cobrar,
con abono a:

a.1) Cuentas del grupo 1, «Financiación básica», en los casos,
entre otros, de formalización de operaciones de endeudamiento a
largo plazo, así como, en su caso, la constitución de fianzas y depó-
sitos recibidos a largo plazo.

a.2) Cuentas del grupo 2, «Activo no corriente», por la ena-
jenación de inmovilizado intangible, material, financiero, inversio-
nes inmobiliarias, reintegro anticipado de créditos, así como, en su
caso, por la cancelación anticipada de fianzas y depósitos cons-
tituidos a largo plazo.

a.3) Cuentas del grupo 5, «Cuentas financieras», por la for-
malización de operaciones de endeudamiento, enajenación de inver-
siones financieras temporales, reintegro de créditos concedidos,
así como, en su caso, la constitución de fianzas y depósitos reci-
bidos a corto plazo.

a.4) Cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturale-
za», por la venta de existencias, los ingresos y los beneficios.

a.5) Cuentas del subgrupo 38, «Activos en estado de ven-
ta», por la venta de dichos activos.

a.6) Cuentas del subgrupo 94, «Ingresos por subvenciones»,
por el reconocimiento y recaudación del derecho derivado de sub-
venciones imputadas al patrimonio neto.

a.7) La subcuenta 2521, «Deudores a largo plazo por apla-
zamiento y fraccionamiento», a la cancelación anticipada.

a.8) La cuenta 443, «Deudores a corto plazo por aplazamiento
y fraccionamiento», en el ejercicio del vencimiento del derecho a
cobrar o, a la cancelación anticipada del mismo.

a.9) La cuenta 441, «Deudores por ingresos devengados»
cuando se dicte el acuerdo de reconocimiento del derecho.

a.10) La cuenta 639 «Ajustes positivos en la imposición indi-
recta», por el importe de la regularización anual.

a.11) Las cuentas de gastos por naturaleza que correspon-
dan, por los reintegros de pagos que deban imputarse al presu-
puesto de ingresos, salvo los que se deriven de errores de impor-
te significativo que se registrarán en la cuenta 120, «Resultados
de ejercicios anteriores», o los que tengan poca importancia rela-
tiva que se registrarán en la cuenta 773, «Reintegros».

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos
equivalentes», por el cobro de derechos reconocidos en el ejerci-
cio corriente.

b.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», en
el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos apli-
cados transitoriamente en dicha cuenta.

b.3) La cuenta 433, «Derechos anulados», a través de sus
divisionarias, por la regularización de los derechos anulados. Este
asiento se hace a fin de ejercicio

b.4) La cuenta 438, «Derechos cancelados de presupe-
sto corriente», por la regularización de los derechos cancelados. Este
asiento se hace a fin de ejercicio, y a través de sus divisionarias.

Su saldo, deudor, recogerá, después de la regularización, el
importe de los derechos liquidados en el ejercicio pendientes de
cobro. El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de esta
cuenta a 31 de diciembre anterior, formará parte del saldo inicial
de la subcuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Pre-
supuestos de ingresos cerrados». Esta operación se realizará direc-
tamente, sin necesidad de ningún asiento.

431. Por derechos reconocidos. Ejercicios anteriores

Recoge en 1 de enero el importe de los derechos reconoci-
dos en ejercicios anteriores, cuyo cobro no ha sido hecho efecti-
vo en 31 de diciembre del precedente.

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará con cargo a:

1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equi-
valentes», por el cobro de los derechos reconocidos en
ejercicios anteriores.

- 2) «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan, aipatutako kontuan aldi baterako aplikatutako sarrerak behin betiko aplikatzean.
- 3) «Aurrekontu itxien eskubide ezeztatuak» 434 kontuan, bere sail-kontuen bitartez, balioabetutako eskubideak ekitaldi-amaieran erregularizatzeagatik.
- 4) «Aurrekontu itxien eskubide balioabetuak» 439 kontuan, bere sail-kontuen bitartez, balioabetutako eskubideak ekitaldi-amaieran erregularizatzeagatik.

Saldoak, zordunak, erregulazioaren ostean, aurreko ekitaldietatik kobratu gabe dauden eskubide likidatuaren zenbatekoa jasoko du.

433. *Indarrean dagoen aurrekontuko eskubide ezeztatuak*

4330. Likidazioak ezeztatzeagatik

4332. Atzeratu eta zatikatzeagatik

4339. Sarrerak itzultzeagatik

Aintzatetsitako eskubideen ezeztatzeak biltzen ditu.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan zordunduta abonatuak da:

a.1) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuaren a) atalean ageri diren egozpen-kontuetan, indarrean dagoen ekitaldian, likidazioak ezeztatzeagatik, eskubideak ezeztatu direlako.

a.2) «Atzerapenengatik eta zatikapenengatik epe motzeko zordunak» kontuan, edo «Atzerapenengatik eta zatikapenengatik epe luzeko zordunak» 2521 azpikontuan; kontu hauek atzeratzeagatik eta zatikatzeagatik aurrekontuko eskubideak ezeztatzean sortutako epe motz eta luzerako kredituak adierazten dituzte.

a.3) «Sarreraren itzulketa» 437 kontuan, itzulketa-ordainketa egindakoan sarrerak itzultzeagatik eskubideak ezeztatzen direlako.

b) Hauetan abonatuak zordunduko da:

b.1) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan, ekitaldi-amaieran ezeztatutako eskubideak erregularizatzeagatik, sarrerak itzultzean ezeztatutakoak izan ezik.

b.2) «Sarreraren itzulketa» 437 kontuan, ekitaldiaren amaieran, «Indarrean dagoen aurrekontuaren eskubide ezeztatuak. Sarrerak itzultzeagatik» 4339 azpikontuko saldoagatik, sarrerak itzultzeagatik ezeztatutako eskubideak erregularizatzearen ondorioz.

Saldoak, hartzekodunak, erregulazioaren aurretik, ekitaldian ezeztatutako eskubideak, horretan aintzatetsitako eskubideei dagozkienak, bilduko ditu.

434. *Aurrekontu itxien eskubide ezeztatuak*

4340. Likidazioak ezeztatzeagatik

4342. Atzeratu eta zatikatzeagatik

Aurreko ekitalditan aintzatetsitako eta «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Sarreraren aurrekontu itxiak» 431 kontuan kobratzeke dauden eskubideen ezeztatzeak jasotzen ditu.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan zordunduta abonatuak da:

a.1) «Aurreko ekitaldietako emaitzak» 120 kontuan, edo aurrekontuko sarrera egotzi den balantzeko kontuan, likidazioak ezeztatzeagatik eskubideak ezeztatzeagatik. Eragiketak garrantzi erlatibo txikia badu, egokiak diren izaerazko sarreraren kontuetan zordunduta abonatu ahal izango dira.

a.2) «Atzerapenengatik eta zatikapenengatik epe motzeko zordunak» kontuan, edo «Atzerapenengatik eta zatikapenengatik epe luzeko zordunak» 2521 azpikontuan; kontu hauek atzeratzeagatik eta zatikatzeagatik aurrekontuko eskubideak ezeztatzean sortutako epe motz eta luzerako kredituak adierazten dituzte.

2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.

3) La cuenta 434, «Derechos anulados de presupuestos cerrados», por la regularización, en fin de ejercicio, de los derechos anulados, a través de sus divisionarias.

4) La cuenta 439, «Derechos cancelados de presupuestos cerrados», por la regularización, en fin de ejercicio, de los derechos cancelados, a través de sus divisionarias.

Su saldo, deudor, recogerá, después de la regularización, los derechos liquidados en ejercicios anteriores pendientes de cobro.

433. *Derechos anulados de presupuesto corriente*

4330. Por anulación de liquidaciones

4332. Por aplazamiento y fraccionamiento

4339. Por devolución de ingresos

Recoge anulaciones de derechos reconocidos.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) Las cuentas de imputación que figuran en el apartado a) de la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por la anulación de derechos por anulación de liquidaciones.

a.2) La cuenta 443, «Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento», o la subcuenta 2521, «Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento», representativas de los créditos a corto y a largo plazo que surjan como consecuencia de la anulación de derechos presupuestarios por aplazamiento y fraccionamiento.

a.3) La cuenta 437, «Devolución de ingresos», por la anulación de derechos por devolución de ingresos, una vez se haya efectuado el pago de la misma.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», en fin de ejercicio, por la regularización de los derechos anulados excepto los que se hayan anulado por devolución de ingresos.

b.2) La cuenta 437, «Devolución de ingresos», en fin de ejercicio, por el saldo de la subcuenta 4339, «Derechos anulados de presupuesto corriente. Por devolución de ingresos», como consecuencia de la regularización de los derechos anulados por devolución de ingresos.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá los derechos anulados en el ejercicio, correspondientes a derechos reconocidos en el mismo.

434. *Derechos anulados de presupuestos cerrados*

4340. Por anulación de liquidaciones

4342. Por aplazamiento y fraccionamiento

Recoge anulaciones de derechos reconocidos en ejercicios anteriores que figuren pendientes de cobro en la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», o bien la cuenta de balance a la que el ingreso presupuestario se hubiera imputado, por la anulación de derechos por anulación de liquidaciones. En el caso que la operación tuviera poca importancia relativa, se podrá abonar con cargo a las cuentas de ingresos por naturaleza que correspondiese.

a.2) La cuenta 443, «Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento», o la subcuenta 2521, «Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento», representativas de los créditos a corto y a largo plazo que surjan como consecuencia de la anulación de derechos presupuestarios por aplazamiento y fraccionamiento.

b) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Sarreraren aurrekontu itxiak» 431 kontuan abonatuta zordunduko da, ezeztatutako eskubideak erregularizatzegatik. Idazpen hau ekitaldi-amaieran egiten da.

Saldoak, hartzekodunak, erregularizazioaren aurretik, aurreko ekitalditan likidatutako eskubideen ezeztatzeak, ekitaldian zehar egiten direnak, jasoko ditu.

435. *Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen aurrekontua*

Aurrekontua indarrean dagoen bitartean merkataritza-eragiketak direla-eta aintzatetsitako eskubideak jasotzen ditu. Sarreraren aurrekontuan merkataritza-eragiketen emaitza barne hartzen duten erakundeek baino ez dute kontu hau erabili behar.

Balantzeko aktibo korrientean agertuko da, «Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk» III epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan abonatuta zordunduko da:

a.1) «Beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratu-tako aktiboengatik salmentak eta sarrerak» 70 azpitaldeko kontuetan, «Salmenten itzulketak eta antzeko eragiketak» 708 kontuan eta «Salmentengatik rappelak» 709 kontuan izan ezik, aintzatetsitako eskubideengatik.

a.2) «Erosketen itzulketak eta antzeko eragiketak» 608 kontuan, hornitzaileei itzultzen zaizkien erosketen eskubideak aintzatestean, ordaintzen direnean.

a.3) «Salmentengatik rappelak» 609 kontuan, hornitzaileek erakundeari emandako eskubideak aintzatestean.

a.4) «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldeko kontuetan, merkataritza-sarrerak egotzen zaizkienetan.

a.5) «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko kontuetan, merkataritza-gastuak ezeztatzeagatik eskubideak aintzatestean, ordaintzen direnean.

b) Hauetan zordunduta abonatu da:

b.1) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, kobrantzengatik.

b.2) «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan, aipatutako kontuan aldi baterako aplikatutako sarrerak behin betiko aplikatzean.

b.3) «Kreditu kobraezinen galerak» 667 kontuan, kaudimen-gabezia irmoengatik.

b.4) «Salmenten itzulketak eta antzeko eragiketak» 708 kontuan, kobratu ez diren erosketen itzulketen zenbatekoarekin.

b.5) «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldeko kontuetan, kobratu ez diren merkataritza-sarrerak ezeztatzen direnean.

Saldoak, zordunak, merkataritza-eragiketak direla-eta ekitaldian zehar likidatu diren eskubideak, kobratzeko daudenak, jasoko ditu.

Urtarrilaren 1ean, irekiera idazpenean, aurreko abenduaren 31n kontu honek zuen saldoa «Merkataritza-eragiketengatik zordunak. Aurrekontu itxiak» 436 kontuaren hasierako saldoaren parte izango da. Eragiketa zuzenean egingo da, idazpenen beharrik gabe.

436. *Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Aurrekontu itxiak*

Urtarrilaren 1ean aurreko ekitalditan egindako merkataritza-eragiketengatik aintzatetsitako eskubideen, aurreko abenduaren 31n kobratzeko dauden, saldoa jasotzen du.

Balantzeko aktibo korrientean agertuko da, «Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk» III epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

Hauetan zordunduta abonatu da:

1) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, kobrantzengatik.

b) Se cargará con abono a la 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados», por la regularización de los derechos anulados. Este asiento se hará en fin de ejercicio.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá las anulaciones que se efectúen durante el ejercicio, de derechos liquidados en ejercicios anteriores.

435. *Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente*

Recoge los derechos reconocidos durante el período de vigencia del presupuesto como consecuencia de operaciones comerciales. Esta cuenta sólo se utilizará en aquellas entidades cuyo presupuesto de ingresos incluya el resultado de operaciones comerciales.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) Cuentas del subgrupo 70, «Ventas e ingresos por activos contruidos o adquiridos para otras entidades», excepto la 708, «Devoluciones de ventas y operaciones similares», y 709, «Rappels sobre ventas», por los derechos reconocidos.

a.2) La cuenta 608, «Devoluciones de compras y operaciones similares», al reconocer los derechos por compras que son devueltas a los proveedores, cuando hubieran sido pagadas.

a.3) La cuenta 609, «Rappels por compras», al reconocer los derechos concedidos a la entidad por los proveedores.

a.4) Cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», a las que se imputen ingresos de tipo comercial.

a.5) Cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», al reconocer los derechos por anulaciones de gastos de tipo comercial, cuando hubieran sido pagados.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por los cobros.

b.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.

b.3) La cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», por las insolvencias firmes.

b.4) La cuenta 708, «Devoluciones de ventas y operaciones similares», por el importe de las devoluciones de ventas que no hubieran sido cobradas.

b.5) Cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», cuando se anulen ingresos de tipo comercial que no hubieran sido cobrados.

Su saldo, deudor, recogerá los derechos liquidados durante el ejercicio por operaciones comerciales, que están pendientes de cobro.

El día 1 de enero en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta, en 31 de diciembre anterior, formará parte del saldo inicial de la cuenta 436, «Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados». Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de asiento.

436. *Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados*

Recoge en 1 de enero el saldo de derechos reconocidos por operaciones comerciales en ejercicios anteriores pendientes de cobro en 31 de diciembre anterior.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará con cargo a:

1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por los cobros.

2) «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan, aipatutako kontuan aldi baterako aplikatutako sarrerak behin betiko aplikatzean.

3) «Kreditu kobraezinen galerak» 667 kontuan, kaudimen-gabezia irmoengatik.

4) «Salmenten itzulketak eta antzeko eragiketak» 708 kontuan, kobratu ez diren erosketen itzulketen zenbatekoarekin.

a.5) «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldeko kontuetan edo «Aurreko ekitalditako emaitzak» 120 kontuan, kobratu ez diren merkataritza-sarrerak ezeztatzeagatik.

Saldoak, zordunak, merkataritza-eragiketak direla-eta aurreko ekitalditan likidatu diren eskubideak, kobratzeko daudenak, jasoko ditu.

437. Sarreraren itzulketak

Ekitaldian zehar egindako sarrera-itzulketen zenbatekoa jasotzen du.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) «Indarren dagoen aurrekontuaren eskubide ezeztatuak» 433 kontuan abonatuta zordunduko da, «Sarrerak itzultzeagatik» 4339 kontu-sailaren bitartez, sarreraren itzulketa ordainduengatik.

b) Bere saldoarekin «Baliogabetutako eskubideak» 4339 azpi-kontuan zordunduta abonatuko da, ekitaldian zehar egindako sarrera-itzulketak erregularizatzeagatik. Idazpen hau ekitaldi-amaieran egingo da.

Saldoak, zordunak, erregularizazioaren aurretik, ekitaldian egindako itzulketa guztiak jasoko ditu.

438. Indarrean dagoen aurrekontuko eskubide baliogabetuak

Aintzatetsitako eskubideen baliogabetzeak, zorrak ordaintzeko ondasunen esleipena, espezieta beste kobrantza batzuk, kaudimen-gabeziak eta beste arrazoi batzuk direla-eta sortutakoak, jasotzen ditu.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan zordunduta abonatuak da:

a.1) Jasotako ondasuna edo ondasunak adierazten duen/dituen balantzeko kontua edo kontuak, espezieta kobrantzengatiko eskubideak baliogabetzeagatik.

a.2) «Kreditu kobraezinen galerak» 667 kontuan, kaudimen-gabeziengatik eskubideak baliogabetzeagatik.

a.3) «Diru-laguntzak» 651 kontuan, eskubideak barkatzeagatik hauek baliogabetzean direnean.

a.4) Dagokion egozte-kontuan, bestelako arrazoiengatik eskubideak baliogabetzeagatik.

b) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan, ekitaldi-amaieran, baliogabetutako eskubideak erregularizatzeagatik.

Saldoak, hartzekodunak, erregularizazioaren aurretik, ekitaldian espezieta baliogabetutako eskubideak eta kaudimen-gabezia edo bestelako arrazoiengatik, horretan aintzatetsitako eskubideei dagozkienak, jasoko ditu.

439. Aurrekontu itxien eskubide baliogabetuak

Aurreko ekitalditan aintzatetsitako eta «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Sarreraren aurrekontu itxiak» 431 kontuan kobratzeko dauden eskubideen baliogabetzeak, zorrak ordaintzeko ondasunen esleipenagatik, espezieta bestelako kobrantzengatik eta beste arrazoi batzuenagatik eta preskripzioagatik sortutakoak, jasotzen ditu.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan zordunduta abonatuak da:

a.1) Jasotako ondasuna edo eskubidea adierazten duen balantzeko kontua edo kontuak, espezieta kobrantzengatik eskubideak baliogabetzeagatik.

2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.

3) La cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», por las insolvencias firmes.

4) La cuenta 708, «Devoluciones de ventas y operaciones similares», por el importe de las devoluciones de ventas que no hubieran sido cobradas.

5) Cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», o la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», por la anulación de ingresos comerciales que no hubieran sido cobrados.

Su saldo, deudor, recogerá el importe de derechos liquidados por operaciones comerciales en ejercicios anteriores que están pendientes de cobro.

437. Devolución de ingresos

Recoge el importe de las devoluciones de ingresos efectuadas durante el ejercicio

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 433, «Derechos anulados de presupuesto corriente», a través de su divisionaria 4339, «Por devolución de ingresos», por las devoluciones de ingresos pagadas.

b) Se abonará, por su saldo, con cargo a la subcuenta 4339, con motivo de la regularización de las devoluciones de ingresos realizadas durante el ejercicio. Este asiento se efectuará en fin de ejercicio.

Su saldo deudor, antes de la regularización, recogerá el total de devoluciones efectuadas en el ejercicio.

438. Derechos cancelados de presupuesto corriente

Recoge las cancelaciones de derechos reconocidos, producidas como consecuencia de adjudicaciones de bienes en pago de deudas, otros cobros en especie y por insolvencias y otras causas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta o cuentas de balance representativas del bien o bienes recibidos, por la cancelación de derechos por cobros en especie.

a.2) La cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», por la cancelación de derechos por insolvencias.

a.3) La cuenta 651, «Subvenciones», por la cancelación de derechos por condonación de los mismos.

a.4) La cuenta de imputación que corresponda por la cancelación de derechos por otras causas.

b) Se cargará con abono a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», en fin de ejercicio por la regularización de los derechos cancelados.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá los derechos cancelados en especie y por insolvencias y otras causas en el ejercicio, correspondientes a derechos reconocidos en el mismo.

439. Derechos cancelados de presupuestos cerrados

Recoge cancelaciones de derechos reconocidos en ejercicios anteriores que figuren pendientes de cobro en la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados», producidos como consecuencia de adjudicaciones de bienes en pago de deudas, otros cobros en especie, por insolvencias y otras causas y por prescripción.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta de balance representativa del bien o derecho recibido, por la cancelación de derechos por cobros en especie.

a.2) «Kreditu kobraezinen galerak» 667 kontuan, zordunaren kaudimen-gabeziagatik edo preskripzioagatik baliogabetzen bada.

a.3) «Diru-laguntzak» 651 kontuan, eskubideak barkatzeagatik hauek baliogabetzean direnean.

a.4) Dagokion egozte-kontuan, bestelako arrazoiengatik esku-bideak baliogabetzeagatik.

b) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Sarreraren aurrekontu itxiak» 431 kontuan, ekitaldi-amaieran, baliogabetutako eskubideak erregularizatzeagatik.

Saldoak, hartzekodunak, erregularizazioaren aurretik, aurreko ekitalditan likidatutako eskubideen espezieetako baliogabetzeak, kaudimen-gabeziak eta beste arrazoi batzuk eta preskripzioa, ekitaldian zehar egiten direnak, jasoko ditu.

44. AURREKONTUZKOAK EZ DIREN ZORDUNAK

440. Jasanarazitako BEZarengatik zordunak.

441. Sortutako sarrerengatik zordunak.

442. Bilketa-zerbitzuarengatik zordunak.

443. Atzerapenengatik eta zatikapenengatik epe motzeko zordunak.

446. Ziurtatzeko dauden beste erakunde batzuentzat eraikitako aktiboengatik zordunak.

449. Aurrekontuzkoak ez diren bestelako zordunak.

Balantzeko aktibo korrientean agertuko dira, «Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk» III epigrafean.

440. Jasanarazitako BEZarengatik zordunak

Ondasunak emateagatik edo zerbitzuak emateagatik jasanarazitako balio erantsiaren gaineko zerga bati (BEZ) dagozkion zorrak biltzen dituen kontu zorduna.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan abonatuta zordunduko da:

a.1) «Ogasun Publikoa, jasanarazitako BEZ» 477 kontuan, ondasunak ematean edo zerbitzuak ematean jasanarazitako BEZaren zenbatekoarekin.

a.2) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, alde aurretik kobratu diren eragiketa ezeztatueta itzultako zenbatekoarekin.

b) Hauetan zordunduta abonatuko da:

b.1) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, edo «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan, ego-kia denaren arabera, jasanarazitako BEZaren sarreraren zenbatekoan.

b.2) «Kreditu kobraezinen galerak» 667 kontuan, kaudimen-gabezia edo preskripzioa egonez gero.

Saldoak, zordunak, zordunek kobratzeko duten jasanarazitako BEZaren zenbatekoa bilduko du.

441. Sortutako sarrerengatik zordunak

Sortutako eta eskatu gabeko sarreretatik eratorritako kredituak, plan honen beste kontu batzuetan jasota ez daudenak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Eragiketaren sortzapenagatik, edo gutxienez ekitaldi-amaieran, zordunduko da «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldeko kontu egokian abonatuta, edo «Ondare garbiari egotzitako sarrerak» 9. taldekoan.

b) Jasotako aurrerakinaren zenbatekoarekin abonatuko da, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

442. Bilketa-zerbitzuarengatik zordunak

Kontu honek kobrantza kudeatzeaz arduratzen diren erakundeetan egindako sarreraren ondorioz erakundearen alde sortutako kredituak jasotzen ditu, baldin eta, finkatutako kudeaketa-prozeduren arabera, aipatutako sarreraren kontabilizazioa dagozkien fondoen harre-ra materiala baino lehenagokoa bada.

a.2) La cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», en el caso de cancelación por insolvencia del deudor o prescripción.

a.3) La cuenta 651, «Subvenciones», por la cancelación de derechos por condonación de los mismos.

a.4) La cuenta de imputación que corresponda por la cancelación de derechos por otras causas.

b) Se cargará con abono a la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados», en fin de ejercicio por la regularización de los derechos cancelados.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá las cancelaciones en especie, insolvencias y otras causas y prescripción que se efectúen durante el ejercicio, de derechos liquidados en ejercicios anteriores.

44. DEUDORES NO PRESUPUESTARIOS

440. Deudores por IVA repercutido.

441. Deudores por ingresos devengados.

442. Deudores por servicio de recaudación.

443. Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento.

446. Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar.

449. Otros deudores no presupuestarios.

Figurarán en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

440. Deudores por IVA repercutido

Cuenta deudora que recoge las deudas de terceros correspondientes a un impuesto sobre el valor añadido (IVA) repercutido como consecuencia de entrega de bienes o prestación de servicios.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 477, «Hacienda Pública, IVA repercutido», por el importe del IVA repercutido en la entrega de bienes o prestación de servicios.

a.2) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el importe reintegrado en las operaciones anuladas que habían sido cobradas con anterioridad.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», según corresponda, por el ingreso del IVA repercutido.

b.2) La cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», en caso de insolvencias o de prescripción.

Su saldo, deudor, recogerá el importe del IVA repercutido pendiente de ingresar por los deudores.

441. Deudores por ingresos devengados

Créditos derivados de ingresos devengados y no exigidos no recogidos en otras cuentas de este Plan.

Su movimiento es el siguiente:

a) Por el devengo de la operación o al menos al cierre del ejercicio, se cargará con abono a la cuenta correspondiente del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», o del grupo 9, «Ingresos imputados al patrimonio neto».

b) Se abonará cuando se dicte el acuerdo de reconocimiento del derecho con cargo a la subcuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

442. Deudores por servicio de recaudación

Esta cuenta recoge los créditos a favor de la entidad surgidos como consecuencia de ingresos que se realicen en las entidades encargadas de la gestión de cobro, siempre que, de acuerdo con los procedimientos de gestión establecidos, la contabilización de dichos ingresos sea anterior a la recepción material de los fondos correspondientes a los mismos.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Erakundearen aldeko kreditua sortzeagatik zordunduko da, sarreraren izaeraren arabera egokiak diren kontuetan abonatuta.

b) a) Kobrantza egitean abonatu da, «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan zordunduta, edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, egokia denaren arabera.

Saldoak, zordunak, sartzeko dagoen zenbatekoa jasoko du.

443. *Atzerapenengatik eta zatikapenengatik epe motzeko zordunak*

Epe motzeko epemugarekin kobratu beharreko eskubideak bil-tzen ditu, «Zordunak aintzatetsitako eskubideengatik» 430 kontuan eta «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Sarreraren aurrekontu itxiak» 431 kontuan aintzatetsitako eskubideak atzeratu eta zatikatzeagatik ezeztatzeetatik datozenak.

Balantzeko aktibo korrientean agertuko da, «Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk» III epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Zordunduko da:

a.1) «Atzerapenengatik eta zatikapenengatik epe luzeko zordunak» 2521 azpikontuan abonatuta, epe luzetik motzera aldatzeagatik.

a.2) aurrekontuko eskubidea baliogabetzeagatik, «Ordainketa atzeratu eta zatikatu delako ezeztatutako eskubideak. Indarrean dagoen ekitaldia» 4332 kontuan, eta «Ordainketa atzeratu eta zatikatu delako ezeztatutako eskubideak. Aurreko ekitaldiak» 4342 kontuan, abonatuta.

b) Kobratzeko eskubidea mugaeguneratzen den ekitaldian abonatu da, edo berau aldez aurretik baliogabetzean, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

Saldoak, zordunak, epe motzeko epemuga duen ordaindu gabe-ko zenbatekoa jasoko du.

446. *Ziurtatzeko dauden beste erakunde batzuentzat eraikitako aktiboengatik zordunak*

Erakundeak inbertsio-eraikuntza beste erakunde batzuentzat kudeatzen duenean, horretatik eratorritako sarreraren egozpena eraikuntzak duen aurrerapen mailaren arabera egiten denean, ekitaldi batean egindako eta, honen amaieran, ziurtatu gabe eta, ondorioz, aurrekontura egotzi gabe, dagoen obra jasotzen du.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldi-amaieran gutxienez, zordunduko da honetan gauzatutako eta ziurtatu gabeko obragatik, «Egotzitako sarrerak, beste erakunde batzuentzat eraikitako aktiboan aurrerapen mailagatik» 7070 azpikontuan abonatuta.

b) Aurreko ekitaldietan gauzatutako obrari dagokion ziurtagiria emandakoan abonatu da, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

449. *Aurrekontuzkoak ez diren bestelako zordunak*

Aurreko kontuetan jaso gabe dauden aurrekontuzkoak ez diren gainerako zordunak jasotzen ditu.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta zordunduko da, egindako ordainketengatik.

b) Egindako kobrantzengatik abonatu da, «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan zordunduta, edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, egokia denaren arabera.

Saldoak, zordunak, kontzeptu honengatik kobratzeko dagoena jasoko du.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el nacimiento del crédito a favor de la entidad, con abono a las cuentas que correspondan según la naturaleza de los ingresos.

b) Se abonará, en el momento del cobro, con cargo a la cuenta 554 «Cobros pendientes de aplicación», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según correspon-da.

Su saldo, deudor, recogerá el importe pendiente de ingresar.

443. *Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento*

Recoge derechos a cobrar con vencimiento a corto plazo procedentes de anulaciones por aplazamiento y fraccionamiento de derechos reconocidos en las cuentas 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados».

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) con abono a la subcuenta 2521, «Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento», por el traspaso del largo al corto plazo.

a.2) por la anulación del derecho presupuestario, con abono a las subcuentas 4332, «Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento de pago. Ejercicio corriente», o 4342 «Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento de pago. Ejercicios anteriores».

b) Se abonará, en el ejercicio del vencimiento del derecho a cobrar o, a la cancelación anticipada del mismo, con cargo a la subcuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

Su saldo, deudor, recogerá el importe pendiente de vencimiento a corto plazo.

446. *Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar*

Recoge, cuando la entidad gestiona la construcción de inversiones para otras entidades, y la imputación de los ingresos derivados de la misma se efectúe en función del grado de avance de la construcción, la obra realizada durante un ejercicio y que se encuentra pendiente de certificar y por tanto de imputar al presupuesto, al finalizar el mismo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al menos al cierre del ejercicio, por la obra que se ha ejecutado en el mismo y que no ha sido certificada, con abono a la subcuenta 707 «Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades».

b) Se abonará, una vez expedida la certificación correspondiente de la obra ejecutada en ejercicios anteriores, con cargo a la subcuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

449. *Otros deudores no presupuestarios*

Recoge el resto de deudores no presupuestarios no incluidos en las cuentas anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por los pagos efectuados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

b) Se abonará por los cobros efectuados, con cargo a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

Su saldo, deudor, recogerá lo pendiente de cobrar por este concepto.

45. BESTE ERAKUNDE PUBLIKO BATZUEK BALIABIDEAK BANATZEAGATIK ZORDUNAK ETA HARTZEKODUNAK

- 450. Beste erakunde publiko batzuen baliabideen aintzatetsitako eskubideengatik zordunak.
- 451. Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik ezeztatutako eskubideak.
- 4510. Likidazioak ezeztatzeagatik.
- 4519. Sarrerak itzultzeagatik.
- 452. Erakunde publikoak, kobratzeko eskubideengatik.
- 453. Erakunde publikoak, likidatzeko dituzten sarrerengatik.
- 454. Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik sarreren itzulketa.
- 455. Erakunde publikoak, ordaintzeko dituzten sarrerak itzultzeagatik.
- 456. Erakunde publikoak, k/k dirua.
- 457. Beste erakunde batzuen baliabideen ondoriozko sarreren itzulketengatik hartzekodunak.
- 458. Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik baliogabetutako eskubideak.
- 4580. Espezieetan kobratzeagatik.
- 4581. Kaudimen ezarengatik eta beste arrazoi batzuegatik.
- 4582. Preskripzioagatik.

Azpitalde honen xedea da erakundeak (kontabilitate-subjektua) beste erakunde batzuen baliabideen gainean egiten dituen likidazio- eta bilketa-jarduerak biltzea (kudeaketa).

450. *Beste erakunde publiko batzuen baliabideen aintzatetsitako eskubideengatik zordunak*

Erakundeak bildu behar dituen beste erakunde publiko batzuen baliabide likidatuak jasotzen ditu.

Balantzeko aktibo korrientean agertuko dira, «Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk» III epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Kobratzeko eskubideak aintzatesteagatik «Erakunde publikoak, kobratzeko eskubideengatik» 452 kontuan abonatuta zordunduko da.

b) Hauetan zordunduta abonatuko da:

b.1) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, beste erakunde publiko batzuen baliabideen bilketagatik.

b.2) «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan, aipatutako kontuan aldi baterako aplikatutako sarrerak behin betiko aplikatzean.

b.3) «Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik ezeztatutako eskubideak» 451 kontuan, baliogabetutako eskubideak ekitaldi-amaieran erregularizatzeagatik.

b.4) «Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik baliogabetutako eskubideak» 458 kontuan, bere sail-kontuen bitartez, baliogabetutako eskubideak ekitaldi-amaieran erregularizatzeagatik.

Saldoak, zordunak, erregularizazioaren ostean, beste erakunde batzuen baliabideak jasoko ditu, likidatuta eta bildu gabe daudenak.

451. *Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik ezeztatutako eskubideak*

«Beste erakunde publiko batzuen baliabideen aintzatetsitako eskubideengatik zordunak» 450 kontuan kontabilizatutako baliabideen ezeztatzeak jasotzen ditu likidazioak ezeztatzeagatik.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan zordunduta abonatuko da:

a.1) «Erakunde publikoak, kobratzeko eskubideengatik» 452 kontuan, «Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik ezeztatutako eskubideak. Likidazioak ezeztatzeagatik» 4510 sail-kontuaren bitartez, likidazioak ezeztatzeagatik aintzatetsitako eskubideak ezeztatzeagatik.

45. DEUDORES Y ACREEDORES POR ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS POR CUENTA DE OTROS ENTES PÚBLICOS

- 450. Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos.
- 451. Derechos anulados por recursos de otros entes públicos.
- 4510. Por anulación de liquidaciones.
- 4519. Por devolución de ingresos.
- 452. Entes públicos, por derechos a cobrar
- 453. Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar.
- 454. Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos.
- 455. Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago.
- 456. Entes públicos, c/c efectivo.
- 457. Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes.
- 458. Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos.
- 4580. Por cobros en especie.
- 4581. Por insolvencias y otras causas.
- 4582. Por prescripción.

Este subgrupo tiene por objeto recoger aquellas actuaciones de liquidación y recaudación (gestión) de recursos de otros entes que realice la entidad, sujeto de la contabilidad.

450. *Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos*

Recoge los recursos liquidados de otros entes públicos, que deben ser recaudados por la entidad.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 452, «Entes públicos, por derechos a cobrar», por el reconocimiento de derechos a cobrar.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por la recaudación de recursos de otros entes públicos.

b.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.

b.3) La cuenta 451, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos», por la regularización, a fin de ejercicio, de los derechos anulados.

b.4) La cuenta 458, «Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos», por la regularización, en fin de ejercicio, de los derechos cancelados, a través de sus divisionarias.

Su saldo, deudor, recogerá, después de la regularización, los recursos de otros entes públicos liquidados y pendientes de recaudación.

451. *Derechos anulados por recursos de otros entes públicos*

Recoge las anulaciones de recursos contabilizados en la cuenta 450 «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos» por anulación de liquidaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 452, «Entes públicos, por derechos a cobrar», a través de su divisionaria 4510, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por anulación de liquidaciones», por la anulación de derechos reconocidos por anulación de liquidaciones.

a.2) «Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik sarreren itzulketa» 454 kontuan «Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik ezeztatutako eskubideak. Sarrearak itzultzeagatik» 4519 sail-kontuaren bitartez, itzulketa-ordainketa egiten denean.

b) Hauetan abonatura zordunduko da:

b.1) «Beste erakunde publiko batzuen baliabideen aintzatesitako eskubideengatik zordunak» 450 kontuan, ekitaldi-amaieran, «Likidazioak ezeztatzeagatik» 4510 sail-kontuaren bitartez, likidazioak ezeztatzeagatik ezeztatutako eskubideak erregularizatzeagatik.

b.2) «Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik sarreren itzulketa» 454 kontuan, ekitaldi-itxieran, «Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik ezeztatutako eskubideak. Sarrearak itzultzeagatik» 4519 sail-kontuaren saldoagatik, sarrearak itzultzeagatik ezeztatutako eskubideak erregularizatzearen ondorioz.

Saldoak, hartzekodunak, erregularizazioaren aurretik, ekitaldian zehar beste erakunde publiko batzuen baliabideen gainean ezeztatutako eskubide guztiak bilduko ditu.

452. Erakunde publikoak, kobratzeko eskubideengatik

«Beste erakunde publiko batzuen baliabideen aintzatesitako eskubideengatik zordunak» 450 kontuaren kontrakontuan.

Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Hartzekodunak eta ordaindu beharreko bestelako kontuak» IV epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) «Beste erakunde publiko batzuen baliabideen aintzatesitako eskubideengatik zordunak» 450 kontuan zordunduta abonatu da.

b) Hauetan abonatura zordunduko da:

b.1) «Erakunde publikoak, likidatzeko dituzten sarreengatik» 453 kontuan, eskubideen bilketagatik, baita espezieetako eskubideak ezeztatzeagatik ere, baliogabetzea erregistratzean.

b.2) «Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik ezeztatutako eskubideak» 451 kontuan, beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik aintzatesitako eskubideak ezeztatzeagatik.

b.3) «Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik baliogabetutako eskubideak» 458 kontuan, beste erakunde publiko batzuek eskubideak ezeztatzeagatik, kaudimen-gabezia eta bestelako arrazoiengatik eta preskripzioagatik.

Hartzekoaren kopuruak beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik kobratzeko aintzatesitako eskubideen zenbateko osoa adieraziko du. Zorraren kopuruak, berriz, bildutako edo baliogabetutako likidazio guztien zenbatekoa, baita ezeztatutakoak ere.

Saldoak, hartzekodunak, bilduko du erakundeak beste erakunde publikoen aurrean duen posizioa, bildu gabe dauden aintzatesitako eskubideei dagokienez.

453. Erakunde publikoak, likidatzeko dituzten sarreengatik

Beste erakunde publiko batzuen kontura erakundeak bildutako baliabideak, horien aldeko kreditua osatzen dutenak.

Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Hartzekodunak eta ordaindu beharreko bestelako kontuak» IV epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan zordunduta abonatu da:

a.1) «Erakunde publikoak, kobratu beharreko eskubideengatik» 452 kontuan, eskubideen bilketaren zenbatekoarekin, baita espezieetako eskubideak ezeztatzeagatik ere, ezeztatzea erregistratzean.

a.2) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, baliabideak ematen zaizkien erakunde publikoen itzulketen kobrantzengatik.

a.3) «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan, baliabideak ematen zaizkien erakunde publikoen itzulketen behin betiko aplikazioagatik.

a.2) La cuenta 454, «Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos», por la anulación de derechos por devolución de ingresos a través de su divisionaria 4519, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por devolución de ingresos», una vez que se haya efectuado el pago de la devolución.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos», en fin de ejercicio, por el saldo de su divisionaria 4510, «Por anulación de liquidaciones», como consecuencia de la regularización de los derechos anulados por anulación de liquidaciones.

b.2) La cuenta 454, «Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos», en fin de ejercicio, por el saldo de su divisionaria 4519, «Por devolución de ingresos», como consecuencia de la regularización de los derechos anulados por devolución de ingresos.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá el total de derechos anulados durante el ejercicio, de recursos de otros entes públicos.

452. Entes públicos, por derechos a cobrar

Es la contrapartida de la cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos».

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos», por el reconocimiento de los derechos a cobrar.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 453, «Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar», por la recaudación de los derechos, así como por la anulación de derechos en especie, en el momento de registrarse dicha anulación.

b.2) La cuenta 451, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos», por la anulación de derechos reconocidos por recursos de otros entes públicos.

b.3) La cuenta 458, «Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos», por las cancelaciones de derechos por cuenta de otros entes públicos por insolvencias y otras causas y por prescripción.

La suma de su haber indicará el importe total de los derechos reconocidos a cobrar por recursos de otros entes públicos. La de su debe, el importe de todas las liquidaciones recaudadas o canceladas, más las anuladas.

Su saldo, acreedor, recogerá la posición de la entidad frente a los otros entes públicos por los derechos reconocidos pendientes de recaudación.

453. Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar

Recursos recaudados por la entidad, por cuenta de otros entes públicos que constituyen un crédito a favor de los mismos.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 452, «Entes públicos, por derechos a cobrar», por el importe de la recaudación de los derechos, así como por la anulación de derechos en especie, en el momento de registrarse dicha anulación.

a.2) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por los cobros por reintegros de los entes públicos a los que se administran recursos.

a.3) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», por la aplicación definitiva de los reintegros de entes públicos a los que se administran recursos.

b) Hauetan abonatuta zordunduko da:

b.1) «Erakunde publikoak, ordaintzeko dituzten sarrerak itzulzeagatik» 455 kontuan, ekitaldian zehar ordaindutako beste erakunde publiko batzuen baliabideen itzulketen zenbatekoan.

b.2) «Erakunde publikoak, k/k dirua» 456 kontuan, diru-bilketaren kontura zenbatekoak eman zaizkien erakunde publikoei dagokien diru-bilketa likidoaren zenbatekoan.

b.3) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, konturako sarrerak egin ez zaizkien erakunde publikoei dagokien diru-bilketa likidoaren zenbatekoan, ordainketa egiten denean.

Ekitaldi-amaieran, saldo hartzekodunak erakundeak baliabideak administratu eta biltzeko baliatzen dituen erakunde publikoekin duen zor garbia jasoko du.

454. *Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik sarreraren itzulketa*
Izenak aipatutako eragiketak biltzen dituen kontu zorduna.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) «Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik ezeztatutako eskubideak» 451 kontuan abonatuta zordunduko da, sarre-rak itzulzeagatik aintzatetsitako eskubideak ezeztatzeagatik. Idazpen hau ordainketa egitean egin beharkearekin batera egiten da.

b) Kontrakontu berean zordunduta abonatuko da, bere saldoarekin, ekitaldi-amaieran honen barruan egindako sarreraren itzulketa erregularizatzean.

Saldo zordunak, erregulazioaren aurretik, ekitaldian egindako sarreraren itzulketak bilduko ditu.

455. *Erakunde publikoak, ordaintzeko dituzten sarrerak itzulzeagatik*

Kontu zordun honetan erakundeak baliabideak biltzeko baliatzen dituen erakunde publikoen aurrean duen zorraren murrizketa jasotzen da, aintzatetsitako sarreraren itzulketak direla-eta.

Balantzeko aktibo korrientean agertuko dira, «Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk» III epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Sarreraren itzulketaren zenbatekoarekin zordunduko da, itzul-tzeko akordioa egitean, eta «Beste erakunde batzuen baliabideen ondoriozko sarreraren itzulketengatik hartzekodunak» 457 kontuan abonatuta.

b) «Erakunde publikoak, likidatzeko dituzten sarrerengatik» 453 kontuan zordunduta abonatuko da, ordaindutako itzulketen zenbatekoarekin.

Saldo zordunean, sarreraren itzulketa aintzatetsiak eta ordaindu gabeak egitean, erakundeak bildutako zorraren murrizketa jasoko da. «Beste erakunde batzuen baliabideen ondoriozko sarreraren itzulketengatik hartzekodunak» 457 kontuan saldo hartzekodunaren berdina izango da.

456. *Erakunde publikoak, k/k dirua*

Kontu honetan, erakunde biltzaileak ekitaldian zehar bertan egondako diru-bilketa garbiaren arabera egin beharreko behin betiko likidazioaren kontura emandako dirua dela-eta, baliabideak administratzeko eta biltzeko erabilitako erakunde publikoetan dagoen egoera zorduna edo hartzekoduna jasotzen da.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldian zehar kontura emandako zenbatekoarekin zordunduko da, «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta. Idazpen hau ere egingo da konturako zenbatekoak diru-bilketaren zenbateko osoa baino txikiagoak direnean sortzen diren saldo hartzekodunak efektibo egitean.

b) Hauetan zordunduta abonatuko da:

b.1) «Erakunde publikoak, likidatzeko dituzten sarrerengatik» 453 kontuan, urtean bildutako zenbatekoarekin, hau da, ekitaldi-amaieran aipatutako 453 kontuak duen saldoarekin, konturako ekarpenak egiten zaizkien erakunde publikoen baliabideetarako.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 455, «Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago», por el importe de las devoluciones de recursos de otros entes públicos pagadas durante el ejercicio.

b.2) La cuenta 456, «Entes públicos, c/c. efectivo», por el importe de la recaudación líquida correspondiente a entes públicos a los cuales se les haya efectuado entregas a cuenta de dicha recaudación.

b.3) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el importe de la recaudación líquida correspondiente a entes públicos a los cuales no se les han efectuado ingresos a cuenta, en el momento de efectuar su pago.

Al cierre del ejercicio, su saldo acreedor, recogerá la deuda neta de la entidad con los entes públicos por cuya cuenta administra y recauda recursos.

454. *Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos*

Cuenta deudora que recoge las operaciones a que se refiere su denominación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 451, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos», por la anulación de derechos reconocidos por devolución de ingresos. Este asiento es simultáneo al de la realización del pago.

b) Se abonará con cargo a idéntica contrapartida, por su saldo, a la regularización en fin de ejercicio de las devoluciones de ingresos realizadas durante el mismo.

Su saldo deudor, antes de la regularización, recogerá las devoluciones de ingresos efectuadas durante el ejercicio.

455. *Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago*

Cuenta deudora que recoge la disminución del débito de la entidad frente a los entes públicos por cuenta de los que recauda recursos, como consecuencia de las devoluciones de ingresos reconocidos.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de la devolución de ingresos, en el momento en que se dicte el acuerdo de devolución, con abono a la cuenta 457, «Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes».

b) Se abonará con cargo a la cuenta 453, «Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar», por el importe de las devoluciones satisfechas.

Su saldo, deudor, recogerá la minoración en la deuda recaudada por la entidad, como consecuencia de las devoluciones de ingresos reconocidas y pendientes de pago. Ha de ser igual al saldo acreedor de la cuenta 457, «Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes».

456. *Entes públicos, c/c. efectivo*

Esta cuenta tiene por objeto reflejar la situación deudora o acreedora de los entes públicos por cuenta de los que se administran y recaudan recursos, como consecuencia de las entregas en efectivo que la entidad recaudadora les vaya efectuando durante el ejercicio a cuenta de la liquidación definitiva que proceda girar en función de la efectiva recaudación neta habida durante el mismo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de las entregas a cuenta efectuadas durante el ejercicio, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes». Este mismo asiento se efectuará al hacer efectivos los saldos acreedores que resulten cuando las entregas a cuenta hayan sido inferiores al importe total de la recaudación.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta 453, «Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar», por el importe de la recaudación anual obtenida, es decir, el saldo que a fin de ejercicio presente dicha cuenta 453, para los recursos correspondientes a entes públicos a los que se efectúan entregas a cuenta.

b.2) «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan, edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, egokia denaren arabera, kontura emandako zenbatekoak diru-bilketa likidoa baino handiagoak direnean eta kopuru horiek itzuli behar direnean, berau egitean.

457. *Beste erakunde batzuen baliabideen ondoriozko sarreraren itzulketengatik hartzekodunak*

Kontu hartzekodun honetan bidegabe bildutako zenbatekoak ordaindu edo itzultzeko beharraren aintzatespena jasotzen da, beste erakunde batzuen baliabideengatik sarrerak direnean.

Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Hartzekodunak eta ordaindu beharreko bestelako kontuak» IV epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) «Erakunde publikoak, ordaintzeko dituzten sarrerak itzul-tzeagatik» 455 kontuan zordunduta abonatu da, sarrerak itzul-tzeko akordioa ematen denean.

b) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatu da zordunduko da, ordaindutako itzulketekin.

Saldoak, hartzekodunak, beste erakunde publiko batzuen baliabideetan itzuli gabe dauden obligazioen zenbatekoa jasoko du.

458. *Beste erakunde publiko batzuen baliabideengatik baliogabetutako eskubideak*

«Beste erakunde publiko batzuen baliabideen aintzatetsitako eskubideengatik zordunak» 450 kontuan kontabilizatutako eskubideen baliogabetzeak, zorrak ordaintzeko ondasunen esleipena, espe-zietako beste kobrantza batzuk, kaudimen-gabeziak eta beste arrazoi batzuk direla-eta edo preskripzioagatik sortutakoak, jasotzen ditu.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan zordunduta abonatu da:

a.1) Jasotako ondasuna edo ondasunak adierazten duen/dituen balantzeko kontua edo kontuak, espeziezako kobran-tzengatik..

a.2) «Erakunde publikoak, kobratzeko eskubideengatik» 452 kontuan, kaudimen-gabezia eta bestelako arrazoiengatik eta preskripzioagatik.

b) «Beste erakunde publiko batzuen baliabideen aintzatetsitako eskubideengatik zordunak» 450 kontuan abonatu da zordunduko da, ekitaldi-amaieran, espeziezako baliogabetutako eskubideak erre-regularizatzegatik, kaudimen-gabezia eta bestelako arrazoiengatik eta preskripzioagatik.

Saldoak, hartzekodunak, erregulazioaren aurretik, kaudimen-gabeziagatik eta bestelako arrazoiengatik eta preskripzioagatik ekitaldian zehar espeziezako baliogabetutako eskubide guztiak jasoko ditu.

47. ADMINISTRAZIO PUBLIKOAK

470. Ogasun Publikoa, hainbat kontzepturengatik zordun.

471. Gizarte aurreikuspeneko erakundeak, zordunak.

472. Ogasun Publikoa, jasandako BEZ.

475. Ogasun Publikoa, bestelako kontzeptu fiskalengatik hartzekodun.

476. Gizarte aurreikuspeneko erakundeak, hartzekodunak.

477. Ogasun Publikoa, jasanarazitako BEZ.

470. *Ogasun Publikoa, hainbat kontzepturengatik zordun*

Kontu honetan, BEZaren likidazioagatik eta bestelako kau-sengatik, Ogasun Publikoak erakundearen aurrean duen zor-posi-zioa jasotzen da.

Balantzeko aktibo korrientean agertuko da, «Zordunak eta kobra-tu beharreko beste kontu batzuk» III epigrafean.

BEZaren likidazioetan, zerga ekitaldian jasandako BEZ ken-garria jasanarazitako BEZa baino handiagoa denean, bien arteko diferentzia adierazten du.

a) Zergaren likidazioa egitean zordunduko da, jasandako BEZ kengarriaren eta jasanarazitako BEZaren arteko diferentzia posi-

b.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según corresponda, cuando las entregas a cuenta hayan sido superiores al importe de la recaudación líquida y proceda el reintegro de dichas cantidades, en el momento de efectuarse el mismo.

457. *Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes*

Cuenta acreedora que recoge el reconocimiento de la obligación de pagar o devolver cantidades indebidamente recaudadas, cuando se trate de ingresos por recursos de otros entes.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 455, «Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago», cuando se dicte el acuerdo de devolución de ingresos.

b) Se cargará con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por las devoluciones pagadas.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las obligaciones pendientes por devolución de recursos de otros entes públicos.

458. *Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos*

Recoge las cancelaciones de recursos contabilizados en la cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos», producidas como consecuencia de adjudicaciones de bienes en pago de deudas y otros cobros en especie, insolvencias y otras causas o prescripción.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta o cuentas de balance representativas del bien o bienes recibidos por cobros en especie.

a.2) La cuenta 452, «Entes Públicos por derechos a cobrar», por la cancelación de derechos por insolvencias y otras causas y por prescripción.

b) Se cargará, con abono a la cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos», en fin de ejercicio, por la regularización de derechos cancelados en especie, insolvencias y otras causas y prescripción.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá el total de derechos cancelados en especie, por insolvencias y otras causas y por prescripción durante el ejercicio, de recursos de otros entes públicos.

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.

471. Organismos de Previsión Social, deudores.

472. Hacienda Pública, IVA soportado.

475. Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.

476. Organismos de Previsión Social, acreedores.

477. Hacienda Pública, IVA repercutido.

470. *Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos*

Cuenta que presenta la posición deudora de la Hacienda Pública frente a la entidad, como consecuencia de la liquidación de IVA u otras causas.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

En las liquidaciones de IVA, representa el exceso, en cada período impositivo, del IVA soportado y deducible sobre el IVA repercutido y su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al efectuar la liquidación del impuesto, por la diferencia positiva entre el IVA soportado y deducible, y el IVA reper-

tiboagatik, «Ogasun Publikoa, jasandako BEZ» 472 kontuan abonatuta.

b) «Ogasun Publikoa, jasanarazitako BEZ» 477 kontuan zordunduta abonatuko da, ondorengo likidazioetan konpentsatzen denean edo, «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, edo «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan, itzultzeko eskubidea erabiltzen denean.

Saldoak, zordunak, jasandako BEZ kengarriaren soberakina jasoko du, baldin eta ondorengo likidazioetan konpentsatu ez bada, eta oraindik itzuli ez bada.

BEZaren likidazioa ez bestelako kasuetan, aurreko azpikontuetan adierazitakoak ez diren kausengatik erakundearen alde dauden kredituak jasotzen ditu.

Eragiketen izaeraren arabera egoki diren kontuetan abonatuta eta zordunduta zordundu eta abonatuko da.

471. *Gizarte aurreikuspeneko erakundeak, zordunak*

Erakundearen alde Gizarte aurreikuspeneko erakundeekin dauden kredituak, organismo horiek ematen dituzten zerbitzu sozialegatik.

Balantzeko aktibo korrientean agertuko da, «Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk» III epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta zordunduko da, ordainketak egitean.

b) Egindako kobrantzengatik abonatu da, «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta, edo «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan, egokia denaren arabera.

472. *Ogasun Publikoa, jasandako BEZ*

Ondasun eta zerbitzuak erosteagatik eta dagokien lege-tuetan adierazitako gainerako eragiketengatik ordaindu beharreko sortutako BEZ.

Balantzeko aktibo korrientean agertuko da, «Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk» III epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan abonatuta zordunduko da:

a.1) «Jasandako BEZarengatik hartzekodunak» 410 kontuan, zerga sortzen deneko BEZ kengarriarekin.

a.2) «Ogasun Publikoa, jasanarazitako BEZ» 477 kontuan, BEZ kengarriarekin, BEZaren arauen arabera kalkulatuta erakundeak bere ibilgeturako ondasunak ekoizten dituenen, bai eta ondasunen jaregite-aldaketetan ere.

b) Aldiaren likidazioan konpentsatzen den BEZ kengarriaren zenbatekoarekin abonatu da, «Ogasun Publikoa, jasanarazitako BEZ» 477 kontuan zordunduta. Idazpen hau egin ondoren «Ogasun Publikoa, jasandako BEZ» 472 kontuan, oraindik saldirik balego, zenbateko hori «Ogasun Publikoa, hainbat kontzepturengatik zordun» 470 azpikontuan zordunduko da.

475. *Ogasun Publikoa, hainbat kontzepturengatik hartzekodun*

Kontzeptu fiskalengatik edo bestelakoengatik Ogasun Publikoaren alde dauden zorrak, ordaintzeko daudenak.

Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Hartzekodunak eta ordaindu beharreko bestelako kontuak» IV epigrafean.

Arrazioa zein de, tratamendua bereizten da:

BEZaren likidazioetan, zerga ekitaldian jasandako BEZ kengarria jasanarazitako BEZa baino handiagoa denean, bien arteko diferentzia adierazten du.

a) Aipatutako aldia bukatzean abonatu da, esandako soberakinarekin, «Ogasun Publikoa, jasanarazitako BEZ» 477 kontuan zordunduta.

b) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta zordunduko da, ordainketak egitean.

Bere saldo hartzekodunak Ogasun Publikoan sartu gabe dauden likidazio positiboak jasoko ditu.

cutido, con abono a la cuenta 472, «Hacienda Pública, IVA soportado».

b) Se abonará con cargo a la cuenta 477, «Hacienda Pública, IVA repercutido», cuando se compense en liquidaciones posteriores o bien, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», cuando se ejercite el derecho a la devolución.

Su saldo, deudor, recogerá el exceso de IVA soportado y deducible aún no compensada en liquidaciones sucesivas y cuya devolución no ha sido realizada.

En casos diferentes a liquidaciones de IVA, recoge créditos a favor de la entidad por causas distintas de las indicadas en las anteriores subcuentas.

Se cargará y abonará, con abono y cargo a las cuentas que corresponda según la naturaleza de las operaciones.

471. *Organismos de Previsión Social, deudores*

Créditos a favor de la entidad, de los diversos Organismos de Previsión Social, relacionados con las prestaciones sociales que ellos efectúan.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», al realizar los pagos.

b) Se abonará, por los ingresos efectuados, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación» según proceda.

472. *Hacienda Pública, IVA soportado*

IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en los correspondientes textos legales, que tenga carácter deducible.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 410 «Acreedores por IVA soportado», por el importe del IVA deducible cuando se devenga el impuesto.

a.2) La cuenta 477, «Hacienda Pública IVA repercutido», por el importe del IVA deducible, calculado conforme a las reglas del IVA en los casos de producción por la entidad de bienes para su propio inmovilizado, así como en los cambios de afectación de bienes.

b) Se abonará por el importe del IVA deducible que se compensa en la liquidación del período, con cargo a la cuenta 477 «Hacienda Pública IVA repercutido». Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 472 «Hacienda Pública, IVA soportado», el importe del mismo se cargará a la subcuenta 470 «Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos».

475. *Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos*

Deudas a favor de la Hacienda Pública, por conceptos fiscales o de otra índole, pendientes de pago.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Dependiendo de la causa se diferencia su tratamiento:

En las liquidaciones de IVA, representa el exceso, en cada período impositivo, del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible.

a) Se abonará al terminar dicho período, por el importe del mencionado exceso, con cargo a la cuenta 477, «Hacienda Pública, IVA repercutido».

b) Se cargará, cuando se efectúe el pago, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las liquidaciones positivas pendientes de ingreso en la Hacienda Pública.

Arrazoa egindako atxikipean direnean, Ogasun Publikoari ordaintzeko dauden zerga-atxikipean adierazten ditu, eta honako da bere mugimendua:

a) Egindako atxikipeanengatik abonatu da, erakundea zergadunaren edo atxikitzailearen ordezkioa denean, normalean «Formalizazioa» 557 kontuan zordunduta.

b) Egindako ordainketekin «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta zordunduko da.

Gainerako kasuetan, Ogasun Publikoarekiko zorrak irudikatzen ditu zenbatekoak, eta eragiketen izaeraren arabera dagozkion kontuetan zordunduta eta abonatuta abonatu eta zordunduko da.

476. *Gizarte aurreikuspeneko erakundeak, hartzekodunak*

Langileen atxikitako zenbatekoak, edo hauek erakundeari ordaindutakoak, eta ondoren Gizarte aurreikuspeneko erakunde horiei eman beharrekoak.

Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Hartzekodunak eta ordaindu beharreko bestelako kontuak» IV epigrafean.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan zordunduta abonatu da:

a.1) Normalean, «Formalizazioa» 557 kontuan, erakundeko langileei dagozkien kuotak atxikitzeagatik.

a.2) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, edo «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan, aipatutako kuotak erakundean sartzeagatik.

b) Egindako ordainketekin «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta zordunduko da.

477. *Ogasun Publikoa, jasanarazitako BEZ*

Ondasunak eta zerbitzuak saltzeagatik eta dagokion lege-tesuan adierazitako gainerako eragiketengatik sortutako BEZ.

Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Hartzekodunak eta ordaindu beharreko bestelako kontuak» IV epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan zordunduta abonatu da:

a.1) «Jasanarazitako BEZarengatik zordun» 440 kontuan, zerga sortzen denean jasanarazitako BEZagatik.

a.2) «Ogasun Publikoa, jasanarazitako BEZ» 472 kontuan, eta, egokia bada, dagokion aktiboaren kontuan, erakundeak bere ibilgeturako ondasunak sortzen dituen, eta ondasunen helburua aldatzen denean.

b) Zergaren likidazioa egitean konpentsatzen den jasandako BEZ kengarriagatik zordunduko da, «Ogasun Publikoa, jasanarazitako BEZ» 472 kontuan abonatuta. Idazpen hau egin ondoren «Ogasun Publikoa, jasanarazitako BEZ» 477 kontuan oraindik saldorik balego, zenbateko hori «Ogasun Publikoa, hainbat kontzepturengatik zordun» 475 azpikontuan abonatu da.

48. **ALDIZKAKOTASUNAGATIK EGINDAKO DOIKUNTZAK**

480. Gastu aurreratuak.

485. Sarrera aurreratuak.

480. *Gastu aurreratuak*

Ixten den ekitaldian kontabilizatutako gastuak, baina hurrengo ekitaldiari dagozkionak.

Balantzeko aktibo korrientean agertuko da, «Periodifikatzeko doikuntzak» IV epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldi-itxieran zordunduko da, hurrengo ekitaldira egotzi beharreko gastu horiek erregistratuta dauden «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko kontuetan abonatuta.

b) Hurrengo ekitaldiaren hasieran abonatu da, «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko kontuetan zordunduta.

Cuando la causa sea las retenciones efectuadas, representa las retenciones tributarias efectuadas pendientes de pago a la Hacienda Pública y su movimiento es el siguiente

a) Se abonará, por las retenciones practicadas, cuando la entidad sea sustituto del contribuyente o retenedor, con cargo, generalmente, a la cuenta 557, «Formalización».

b) Se cargará, por los pagos realizados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

En los demás casos, su importe representa las deudas con la Hacienda Pública y se abonará y cargará con cargo y abono a las cuentas que corresponda según la naturaleza de las operaciones.

476. *Organismos de Previsión Social, acreedores*

Cantidades retenidas a los trabajadores, o en su caso satisfechas por éstos a la entidad, y que en un momento posterior han de ser entregadas a dichos Organismos de Previsión Social

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) Generalmente, la cuenta 557, «Formalización», por las retenciones de las cuotas correspondientes al personal de la entidad.

a.2) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», por el ingreso de las mencionadas cuotas en la entidad.

b) Se cargará, por los pagos realizados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

477. *Hacienda Pública, IVA repercutido*

IVA. devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en el correspondiente texto legal.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 440, «Deudores por IVA repercutido», por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto.

a.2) La cuenta 472, «Hacienda Pública, IVA soportado», y, en su caso, a la cuenta de activo de que se trate, en los casos de producción por la entidad de bienes para su propio inmovilizado, y en los casos de cambio de afectación.

b) Se cargará, por el importe del IVA soportado deducible que se compense en la liquidación del impuesto, con abono a la cuenta 472 «Hacienda Pública, IVA soportado». Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 477 «Hacienda Pública, IVA repercutido», el importe del mismo se abonará a la subcuenta 475 «Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos».

48. **AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN**

480. Gastos anticipados.

485. Ingresos anticipados.

480. *Gastos anticipados*

Gastos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Ajustes por periodificación».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», que hayan registrado los gastos a imputar al ejercicio posterior.

b) Se abonará al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza».

485. *Sarrera aurreratuak*

Ixten den ekitaldian kontabilizatutako sarrerak, baina hurrengo ekitaldiari dagozkionak.

Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Periodifikatzeko doikuntzak» V epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldi-itxieran abonatuak da, hurrengo ekitaldiari egotzi beharreko sarrerak erregistratuta dauden «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldeko kontuetan zordunduta.

b) Hurrengo ekitaldiaren hasieran zordunduko da, «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldeko kontuetan abonatuta.

49. **KREDITUEN BALIO-NARRIADURA**

490. Kredituen balio-narriadura

Zuzenketak «Aurrekontu-zordunak» 43. azpitaldeko eta «Aurrekontuzkoak ez diren zordunak» 44. azpitaldeko kredituen eta partiden balio-narriaduragatik.

490. *Kredituen balio-narriadura*

«Aurrekontu-zordunak» 43 azpitaldeko, eta «Aurrekontuzkoak ez diren zordunak» 44 azpitaldeko kredituen eta partiden balio-narriaduragatik zuzenketen zenbatekoa.

Kobrantza-eskubide egokia agertzen den balantzeko aktibo korrientearen partida txikiagotuko du.

Bere sail-kontuen bidez funtzionatuko du eskubideen jatorriaren edo izaeraren arabera.

Mugimendu hau du, erakundeak hartutako alternatibaren arabera:

1. Erakundeak narriaduraren zenbatekoa, ekitaldi-amaieran, zordunen saldoetan dagoen kobrazin-arriskuaren estimazio globala eginez adierazten duenean:

a) Ekitaldi-amaieran abonatuak da, egindako estimazioarekin, «Kredituen narriadura-galerak» 697 kontuan zordunduta, dagokion azpikontuaren bitartez.

b) Ekitaldi-amaieran ere zordunduko da, aurreko ekitaldia itxetan egindako zuzkidurarekin, «Kredituen narriadura-itzulera» 797 kontuan abonatuta, egokia den azpikontuaren bitartez.

2. Erakundeak narriadura zordunen saldoak jarraitzeko sistema indibidualizatuaren bidez kuantifikatzen duenean:

a) Ekitaldian zehar abonatuak da, estimatzen diren arriskuen zenbatekoarekin, «Kredituen narriadura-galerak» 697 kontuan zordunduta, egokia den azpikontuaren bidez.

b) Kontu zuzentzailea modu indibidualizatuan hornitu zen zordunen saldoen baja egin ahala edo arriskua desagertzen denean zordunduko da, bere zenbatekoarekin, «Kredituen narriadura-itzulera» 797 kontuan abonatuta, dagokion azpikontuaren bitartez.

5 TALDEA

KONTU FINANTZARIOAK

Aktibo eta pasibo finantzario korrienteak, «Hartzekodunak eta zordunak» 4. taldean jaso beharrekoak izan ezik, periodifikazio finantzarioak eta epe motzeko hornidurak.

50. **JESAPENAK ETA EPE MOTZEKO ANTZEKO BESTE JAULKIPEN BATZUK**

500. Epe motzeko obligazioak eta bonuak.

505. Epe motzera negozioa daitezkeen beste balio batzuetan adierazitako zorrak.

506. Jesapenen eta antzeko beste jaulkipen batzuen epe motzeko interesak.

Taldeko erakundeek, talde anitzek eta elkartuek eskuratu gabe balio negoziagarriak jaulkiz lortutako kanpoko finantzaketa biltzen du, baldin eta beren epemugak edo balio gabetzeak urtebete baino lehenago gertatu behar badu.

485. *Ingresos anticipados*

Ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra que corresponden al siguiente.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe V, «Ajustes por periodificación».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», que hayan registrado los ingresos a imputar al ejercicio posterior.

b) Se cargará al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza».

49. **DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS**

490. Deterioro de valor de créditos

Correcciones por deterioro del valor de los créditos y partidas a cobrar del subgrupo 43, «Deudores presupuestarios», y del subgrupo 44, «Deudores no presupuestarios».

490. *Deterioro de valor de créditos*

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, registrados en cuentas de los subgrupos 43, «Deudores presupuestarios», y 44, «Deudores no presupuestarios».

Minorará la partida del activo corriente del balance en la que figure el correspondiente derecho de cobro.

Funcionará a través de sus divisionarias atendiendo al origen o a la naturaleza de los derechos.

Su movimiento es el siguiente, según la alternativa adoptada por la entidad:

1. Cuando la entidad cifre el importe del deterioro al final del ejercicio mediante una estimación global del riesgo de fallidos existente en los saldos de deudores:

a) Se abonará, al final del ejercicio, por la estimación realizada, con cargo a la cuenta 697, «Pérdidas por deterioro de créditos», a través de la subcuenta que corresponda.

b) Se cargará, igualmente al final del ejercicio, por la dotación realizada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 797, «Reversión del deterioro de créditos», a través de la subcuenta que corresponda.

2. Cuando la entidad cifre el importe del deterioro mediante un sistema individualizado de seguimiento de saldos de deudores:

a) Se abonará, a lo largo del ejercicio, por el importe de los riesgos que se vayan estimando, con cargo a la cuenta 697, «Pérdidas por deterioro de créditos», a través de la subcuenta que corresponda.

b) Se cargará a medida que se vayan dando de baja los saldos de deudores para los que se dotó la cuenta correctora de forma individualizada o cuando desaparezca el riesgo, por el importe de la misma, con abono a la cuenta 797, «Reversión del deterioro de créditos», a través de la subcuenta que corresponda.

GRUPO 5

CUENTAS FINANCIERAS

Activos y pasivos financieros corrientes, excepto aquellos que deban figurar en el grupo 4 «Acreedores y deudores», periodificaciones financieras y provisiones a corto plazo.

50. **EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO**

500. Obligaciones y bonos a corto plazo.

505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.

506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.

Recoge la financiación ajena obtenida a través de emisiones en masa de valores negociables que no hayan sido adquiridos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Azpitalde honetako kontuak balantzeko pasibo korrientean agertuko dira, «Epe motzeko zorrak» II epigrafean.

Epemuga edo baliogabetzea urtebete baino lehenago duten epe luzeko zorrak balantzeko pasibo korrientean agertuko dira; hartarako, «Jesapenak eta epe luzeko antzeko beste jaulkipen batzuk» 15 azpitaldeko kontuetatik, epemuga edo baliogabetzea urtebete baino lehenago duten epe luzeko zorrak ere jasoko dira azpitalde honetan.

500. Epe motzeko obligazioak eta bonuak

Zirkulazioan dauden obligazioak edo bonuak jasotzen ditu, urtebete edo lehenago epemuga edo baliogabetzea dutenak.

Kontuaren mugimendua hauxe izango da, jaulkitzean «Kostu amortizatuko pasibo finantzarioak» edo «Emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioak pasibo finantzarioak» sailkapenetan jaso diren.

1. Kostu amortizatuko obligazioak eta bonuak.

a) Abonatuko da:

a.1) Jaulkitzean jasotako diruarekin, «Dirua eta aktibo likido balioideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta, edo «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, baldin eta jaulkipena aurrekontura egotzi behar bada.

a.2) Onartutako pasiboaren arrazoizko balioaren zenbatekoan, «Diru-laguntzak» 651 kontuan zordunduta.

a.3) «Jesapenen eta antzeko beste jaulkipen batzuen interesak» 661 kontuan zordunduta, epemugako errenboltso-balioaren eta zorraren hasierako balioaren arteko aldearen egozpenarekin. Aipatutako aldea negatiboa denean alderantzizko idazpena egongo da.

b) Zordunduko da:

b.1) Jaulkipenari zuzenean egotzi dakizkiokeen transakzio-kostuekin, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

b.2) Balioak aldeztu aurretik amortizatzean, bere kontabilitate-balioaren arabera, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, itzuli beharreko zenbatekoan. Jaulkipena ez bada aurrekontura egotzi, kontabilitate-balioengatik zordunduko da, «Dirua eta aktibo likido balioideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta, jaulkipenaren zenbatekoarekin, eta «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan, itzulitako balioaren eta jaulkipen-zenbatekoaren arteko aldearekin.

Aldi berean, amortizazio aurreratua badago, errenboltso-balioaren eta kontabilitate-balioaren artean egon daitekeen aldea «Kostu amortizatuko pasibo finantzarioetan izandako galerak» 6655 azpikontuan zordunduko da, edo «Mozkinak kostu amortizatuko pasibo finantzarioetan» 7655 azpikontuan abonatuko da, positiboa edo negatiboa izan.

b.3) Beste erakunde batek zorra onartzen duenean, «Zor orokorrak kitatzeko diru-laguntzak» 752 kontuan abonatuta.

c) Zordundu edo abonatuko da «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan, edo «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan abonatuta edo zordunduta, hurrenez hurren, zorraren balioa ekitaldia ixteko edo kitatzeko egunean indarrean dagoen aldaketa-tasaren arabera doitzearen ondorioz.

2. Emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioak obligazioak eta bonuak.

a) Abonatuko da:

a.1) Jaulkitzean jasotako diruarekin, «Dirua eta aktibo likido balioideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta, edo «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, baldin eta jaulkipena aurrekontura egotzi behar bada.

a.2) «Jesapenen eta antzeko beste jaulkipen batzuen interesak» 661 kontuan zordunduta, epemugan itzulitako balioaren eta zorraren hasierako balioaren arteko aldea egotziz. Aipatutako aldea negatiboa denean alderantzizko idazpena egongo da.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance, formando parte del epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

La parte de las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se trasladará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año de las cuentas correspondientes del subgrupo 15, «Empréstitos y otras emisiones análogas a largo plazo».

500. Obligaciones y bonos a corto plazo

Refleja las obligaciones y bonos en circulación cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente según se hayan clasificado, en el momento de su emisión, en la categoría de «Pasivos financieros al coste amortizado» o en «Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados».

1. Obligaciones y bonos al coste amortizado.

a) Se abonará :

a.1) Por el efectivo recibido en el momento de su emisión, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente» si la emisión tuviera que imputarse al presupuesto.

a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

a.3) Con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se cargará:

b.1) Por los costes de transacción que sean directamente atribuibles a la emisión, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b.2) A la amortización de los valores, por su valor contable, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe a reembolsar. Si la emisión no se imputó al presupuesto, se cargará, por su valor contable, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el efectivo de la emisión, y a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la diferencia entre el valor de reembolso y el efectivo de la emisión.

Simultáneamente, la diferencia que, en caso de amortización anticipada, pueda existir entre el valor de reembolso y el valor contable se cargará a la subcuenta 6655, «Pérdidas en pasivos financieros al coste amortizado» o se abonará a la subcuenta 7655, «Beneficios en pasivos financieros al coste amortizado», según su signo.

b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

2. Obligaciones y bonos a valor razonable con cambios en resultados.

a) Se abonará :

a.1) Por el efectivo recibido en el momento de su emisión, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente» si la emisión tuviera que imputarse al presupuesto.

a.2) Con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Balioak itzultzean zordunduko da, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, itzuli beharreko zenbatekoarekin.

Jaulkipena ez bada aurrekontura egotzi, itzuli beharreko zenbatekoagatik zordunduko da, «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta, jaulkipenaren zenbatekoarekin, eta «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan, itzulitako balioaren eta jaulkipen-zenbatekoaren arteko aldearekin.

c) Zordundu edo abonatu da «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan, edo «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan abonatuta edo zordunduta, hurrenez hurren, zorraren balioa ekitaldia ixteko edo kitatzeko egunean indarrean dagoen aldaketa-tasaren arabera doitzearen ondorioz.

d) Abonatu edo zordunduko da «Emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko finantza-tresnetan izandako galerak» 6640 azpikontuan, eta «Mozkinak emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko finantza-tresnetan» 7640 azpikontuan, arrazoizko balioan gertatzen den aldakuntzarekin, sortutako interesei eta kanbio-diferentziei dagokien zatia izan ezik.

505. *Epe motzera negozioa daitezkeen beste balio batzuetan adierazitako zorrak*

Balio negoziagarritan adierazitako bestelako pasibo finantzarioak, epemuga edo baliogabetzea urtebete edo epe motzagoa dutenak, aurrezki publikoari eskainiak eta aurrekoengandik desberdinak.

Kontu honen edukia eta mugimendua «Epe motzeko obligazioak eta bonuak» 500 kontuarentzat azaldutakoen antzekoak izan gora dira.

506. *Jesapenen eta antzeko beste jaulkipen batzuen epe motzeko interesak*

Epe motzera jesapenengatik eta antzeko beste jaulkipen batzuenegatik ordaindu beharreko interesak jasotzen ditu.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldian sortutako, eta hurrengoan epemuga duten, interesen zenbatekoan abonatu da, «Jesapenen eta antzeko beste jaulkipen batzuen interesak» 661 kontuan zordunduta.

b) Interesen epemugan eta alde zurretiko baliogabetzean zordunduko da, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

Aldi berean, «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontua abonatu da, edo «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontua zordunduko da, interesengatik dagoen zor-balioa likidatzean edo kitatzean indarrean zegoen kanbio-tasara doitzearen ondorioz.

51. **EPE MOTZEKO ZORRAK TALDEKO ERAKUNDEEkin, TALDE ANITZEkin ETA ELKARTUEkin**

- 510. Epe motzeko zorrak taldeko kreditu erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.
- 511. Epe motzeko ibilgetu-hornitzaileak, taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak.
- 512. Epe motzeko errentamendu finantzarioagatik hartzekodunak, taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak.
- 513. Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin epe motzeko bestelako zorrak.
- 514. Zorren epe motzeko interesak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.
- 515. Diru-laguntza bihur daitezkeen epe motzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.
- 516. Balio negoziagarrietan adierazitako epe motzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.
- 517. Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartueetatik epe motzera jasotako fidantzak.

b) Se cargará, al reembolso de los valores, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe a reembolsar.

Si la emisión no se imputó al presupuesto, se cargará, por el importe a reembolsar, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el efectivo de la emisión, y a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la diferencia entre el valor de reembolso y el efectivo de la emisión.

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

d) Se abonará o cargará con cargo o abono, respectivamente, a la subcuenta 6640, «Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable con cambios en resultados», y a la subcuenta 7640, «Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable con cambios en resultados», por la variación que se produzca en su valor razonable, salvo la parte correspondiente a los intereses devengados y a las diferencias de cambio

505. *Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo*

Otros pasivos financieros cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año, representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.

El contenido y movimiento de esta cuenta es análogo al señalado para la cuenta 500, «Obligaciones y bonos a corto plazo».

506. *Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas*

Recoge el importe de los intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de empréstitos y otras emisiones análogas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio con vencimiento en el siguiente, con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas».

b) Se cargará al vencimiento de los intereses y en la cancelación anticipada, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente»

Al mismo tiempo, se abonará la cuenta 768, «Diferencias positivas de cambio», ó se cargará la cuenta 668, «Diferencias negativas de cambio», como consecuencia del ajuste del valor de la deuda por intereses al tipo de cambio vigente en la fecha de su liquidación o cancelación.

51. **DEUDAS A CORTO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS**

- 510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas.
- 511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 513. Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 514. Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 515. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 516. Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.
- 517. Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

518. Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartue-tatik epe motzera jasotako gordailuak.

Urtebetean edo epe motzagoan epemuga edo balio gabetzea duten zorrak, taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartue-kin hartutakoak, beren izaera dela-eta talde honetako beste azpi-talde batzuetan jasota egon beharko luketenak barne.

Azpitalde honetako kontuak balantzeko pasibo korrientean ager-tuko dira, «Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartue-kin hartutako epe motzerako zorrak» III epigrafean.

Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartu-tako zorretan epe motzeko epemuga dutenek balantzeko pasibo korrientean jasota egon behar dute, «Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartutako epe luzeko zorrak» III epigra-fean; hartarako, «Epe luzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde ani-tzekin eta elkartuekin» 16. azpitaldeko kontuetatik epe motzeko epe-muga duten epe luzeko zorrak azpitalde honetan ere jasoko dira.

510. *Epe motzeko zorrak taldeko kreditu erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin*

Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartu-takoak epemuga urtebete edo motzagoa duten maileguengatik eta beste zor batzuegatik.

Beren mugimendua «Epe motzeko zorrak kreditu-erakunde-ekin» 520 kontuarenaren antzekoa da, kontraktuan taldeko era-kundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabiltia.

511. *Epe motzeko ibilgetu-hornitzaileak, taldeko erakundeak, talde ani-tzak eta elkartuak*

Zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin, «Aktibo ez-korrientea» 2. taldean zehaztutako ondasunen hornitzaile gisa, epemuga urtebete edo motzagoa dutenak.

Beren mugimendua «Epe motzeko ibilgetu-hornitzaileak» 523 kontuarenaren antzekoa da, kontraktuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabiltia.

512. *Epe motzeko errentamendu finantzarioagatik hartzekodunak, taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak*

Ondasunen erabilera lagatzeko, «Errentamenduak eta antze-ko beste eragiketa batzuk» 6. aintzatespen- eta balioespen-arauan ezarritakoaren arabera finantza-errentamendu gisa sailkatu beha-rreko akordioengatik taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkar-tuekin egindako zorrak, epemuga urtebete edo motzagoa dutenak.

Beren mugimendua «Epe motzeko errentamendu finantza-rioagatik hartzekodunak» 524 kontuarenaren antzekoa da, kon-traktuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagoz-kien kontuak erabiltia.

513. *Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin epe motzeko bestelako zorrak*

Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin emandako mai-leguengatik eta beste zor batzuegatik sortutako zorrak, azpita-lde honetako gainerako kontuetan sartzen ez direnak eta epemu-ga urtebete edo motzagoa dutenak.

Beren mugimendua «Epe motzeko zorrak taldeko kreditu era-kundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin» 510 kontuarenaren antze-koa da.

514. *Zorren epe motzeko interesak taldeko erakundeekin, talde anitze-kin eta elkartuekin*

Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin epe motzeko zorreetatik epe motzera ordaindu beharreko interesak.

Beren mugimendua «Bestelako zorren epe motzeko interesak» 528 kontuarenaren antzekoa da, kontraktuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabiltia.

515. *Diru-laguntza bihur daitezkeen epe motzeko zorrak taldeko era-kundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin*

Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartueetatik jasotako diru-laguntza itzulgarriak, epemuga urtebete edo motza-go a dutenak.

518. Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del gru-po, multigrupo y asociadas.

Deudas cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año, contraídas con entidades del gru-po, multigrupo y asociadas, incluidas aquellas que por su natura-leza debieran figurar en otros subgrupos de este grupo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corrien-te del balance en el epígrafe III, «Deudas con entidades del gru-po, multigrupo y asociadas a corto plazo».

La parte de las deudas a largo plazo con entidades del gru-po, multigrupo y asociadas que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deu-das con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto pla-zo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 16, «Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

510. *Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas*

Las contraídas con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas por préstamos recibidos y otros débitos, con ven-cimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 520, «Deudas a cor-to plazo con entidades de crédito», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asocia-das.

511. *Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo, mul-tigrupo y asociadas*

Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, «Acti-vo no corriente», con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 523, «Proveedores de inmovilizado a corto plazo», utilizando en la contrapartida las cuen-tas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

512. *Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Deudas con vencimiento no superior a un año con entidades del grupo, multigrupo y asociadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamien-tos financieros en los términos recogidos en la norma de recono-cimiento y valoración número 6, «Arrendamientos y otras opera-ciones de naturaleza similar».

Su movimiento es análogo al de la cuenta 524, «Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo», utilizando en la con-trapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

513. *tras deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y aso-ciadas*

Las contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asocia-das por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 510, «Deudas a cor-to plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asocia-das».

514. *Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multi-grupo y asociadas*

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 528, «Intereses a corto plazo de otras deudas», utilizando en la contrapartida las cuen-tas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

515. *Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entida-des del grupo, multigrupo y asociadas*

Subvenciones reintegrables recibidas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, con vencimiento no superior a un año.

Beren mugimendua «Diru-laguntza bihur daitezkeen epe motzeko zorrak» 522 kontuarenaren antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabilita.

516. *Balio negoziagarrietan adierazitako epe motzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin*

Taldeko erakundeek, talde anitzek eta elkartuek emandako maileguengatik eta antzeko beste jaulkipen batzuegatik erakundeak egindako zorrak, epemuga urtebete edo motzagoa dutenak.

Beren mugimendua «Epe motzeko obligazioak eta bonuak» 500 kontuarenaren antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabilita.

517. *Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartuetatik epe motzera jasotako fidantzak*

Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartuetatik, obligazio bat betetzeko berme gisa, jasotako dirua, epemuga urtebeteko epera edo motzagoa duena.

Beren mugimendua «Epe motzera jasotako fidantzak» kontuarenaren antzekoa da, 560 kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabilita.

518. *Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartuetatik epe motzera jasotako gordailuak*

Taldeko erakundeetatik, talde anitzetatik eta elkartuetatik gordailu irregularren kontzeptuan gehien urtebeteko epera jasotako dirua.

Beren mugimendua «Epe motzera jasotako gordailuak» 561 kontuarenaren antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabilita.

52. JASOTAKO MAILEGUENGATIK ETA BESTE KONTZEPTU BATZUEGATIK EPE MOTZEKO ZORRAK

520. Epe motzeko zorrak kreditu-erakundeekin.

521. Epe motzeko zorrak.

522. Diru-laguntza bihur daitezkeen epe motzeko zorrak.

523. Epe motzeko ibilgetu-hornitzaileak.

524. Epe motzeko errentamendu finantzariogatik hartzeko-dunak.

526. Epe motzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak.

5260. Estaldura-tresna izendatutako epe motzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak.

5261. Epe motzeko beste deribatu finantzario batzuegatik pasiboak.

5266. Estaldura-tresna izendatutako truke finantzarioen epe motzeko interesak.

5267. Bestelako truke finantzarioen epe motzeko interesak.

527. Kreditu-erakundeekin dauden zorren epe motzeko interesak.

528. Bestelako zorren epe motzeko interesak.

Balio negoziagarrietan gauzatu gabeko edo taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartu gabeko kanpoko finantzaketa, epemuga edo baliogabetzea urtebeteko epera edo motzagoa duena.

Azpitalde honetako kontuak balantzeko pasibo korrientean agertuko dira, «Epe motzeko zorrak» II epigrafean.

Epe luzeko pasiboetatik, epemuga edo baliogabetzea epe motzera duen zatia balantzeko pasibo korrientean agertuko da; horretarako, «Jasotako maileguengatik eta beste kontzeptu batzuegatik dauden epe luzeko zorrak» 17 azpitaldeko kontuetatik, epemuga edo baliogabetzea epe motzera duten epe luzeko zorren zenbatekoa azpitalde honetara pasatuko da.

520. *Epe motzeko zorrak kreditu-erakundeekin*

Kreditu-erakundeek emandako maileguengatik eta bestelako zorregatik sortutako zorrak, epemuga urtebeteko epera edo motzagoa dutenak.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 522, «Deudas a corto plazo transformables en subvenciones», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

516. *Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables*

Deudas contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas por empréstitos y otras emisiones análogas emitidas por la entidad, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 500, «Obligaciones y bonos a corto plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

517. *Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Efectivo recibido de entidades del grupo, multigrupo y asociadas como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 560, «Fianzas recibidas a corto plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

518. *Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, a plazo no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 561, «Depósitos recibidos a corto plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.

521. Deudas a corto plazo.

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones.

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.

524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.

526. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.

5260. Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.

5261. Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo.

5266. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

5267. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.

527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.

528. Intereses a corto plazo de otras deudas.

Financiación ajena no instrumentada en valores negociables ni contraída con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance, formando parte del epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

La parte de los pasivos a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 17, «Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos».

520. *Deudas a corto plazo con entidades de crédito*

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Abonatuko da:

a.1) Zorra formalizatzean, jasotako zenbatekoa abonatu da, «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta, edo «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, baldin eta eragiketa aurrekontura egotzi behar bada.

a.2) Onartutako pasiboaren arrazoizko balioarekin, «Diru-laguntzak» 651 kontuan zordunduta.

a.3) «Kreditu-erakundeekiko zorren interesak» 6625 kontuan zordunduta, epemugako errenboltso-balioaren eta zorraren hasierako balioaren artean sortutako aldea egozteagatik.

b) Zordunduko da:

b.1) Transakzioaren zuzeneko kostu egozgarriekin, jaulkipenean jasotako dirutik kendu ez direnekin, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

b.2) Kitatutako zenbatekoa, «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, edo «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan, amortizazioa aurrekontura egotzi behar bada.

b.3) Beste erakunde batek zorra bere gain hartzen duenean, «Zor orokorrak kitatzeko diru-laguntzak» 752 kontuan abonatuta.

c) Zordundu edo abonatu da «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan, edo «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan abonatuta edo zordunduta, hurrenez hurren, zorraren balioa ekitaldia ixteko edo kitatzeko egunean indarrean dagoen aldaketa-tasaren arabera doitzearen ondorioz.

521. Epe motzeko zorrak

Azpitalde honetako beste kontu batzuetan jaso gabeko mai-leguengatik eta beste zor batzuegatik hirugarrenekin hartutakoak, epemuga urtebeteko epera edo motzagora dutenak.

Beren mugimendua «Epe motzeko zorrak kreditu-erakundeekin» 520 kontuarenaren antzekoa da.

522. Diru-laguntza bihur daitezkeen epe motzeko zorrak

Beste erakunde batzuetatik edo partikularrengandik jasotako diru-laguntza itzulgarriak, epemuga urtebete edo motzagoa dutenak.

Kontuaren mugimendua honakoa da, oro har:

a) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta jasotako kantitateen zenbatekoan abonatu da.

b) Zordunduko da:

b.1) Zorra erabat edo zati batean murrizten duen edozein gertaeragatik, emateko baldintzen arabera, normalean «Aurrekontu-hartzekodunak» 40 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

b.2) Itzulgarri izateari utziz gero, normalean bere saldoa «Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzen sarrerak» 940 kontuan, «Aktibo korrienteak eta gastuak finantzatzeko diru-laguntzen sarrerak» 941 kontuan edo «Eragiketa finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzen sarrerak» 942 kontuan, edo «Transferentziak eta diru-laguntzak» 75 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

523. Epe motzeko ibilgetu-hornitzaileak

«Aktibo ez-korrientea» 2. taldean, zehaztutako ondasunen hornitzaileekin sortutako zorrak, epemuga urtebete edo motzagoa dutenak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Abonatuko da:

a.1) Hornitutako ondasunak hartzean eta ontzat ematean, «Aktibo ez-korrientea» 2. taldeko kontuetan zordunduta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) A la formalización de la deuda, por el importe recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente» si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

a.3) Con cargo a la subcuenta 6625, «Intereses de deudas con entidades de crédito», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda.

b) Se cargará:

b.1) Por los costes de transacción directamente atribuibles que no se hayan deducido del efectivo recibido en la emisión, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b.2) Por el importe cancelado, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente» si la amortización tuviera que imputarse al presupuesto.

b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

521. Deudas a corto plazo

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 520, «Deudas a corto plazo con entidades de crédito».

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones

Subvenciones reintegrables recibidas de otras entidades o particulares, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades percibidas con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente»

b) Se cargará:

b.1) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios».

b.2) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono, generalmente, de su saldo a las cuentas 940, «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta», 941, «Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos», ó 942, «Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras», o a cuentas del subgrupo 75, «Transferencias y subvenciones».

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, «Activo no corriente» con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.2) Zorraren errenbolto-baliora iritsi arte sortutako gastu finantzarioarekin, «Zorren interesak» 662 kontuan zordunduta, dago-kion sail-kontuaren bitartez.

b) Baliogabetutako zenbatekoarekin, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Gastuen aurrekontu korrientea» 400 kontuan abonatuta.

524. Epe motzeko errentamendu finantzariogatik hartzekodunak

Ondasunen erabilera lagatzeko, aintzatespen- eta balioespen-arauetan ezarritakoaren arabera finantza-errentamendu gisa sailkatu beharreko akordioengatik beste erakunde batzuekin egindako zorrak, epemuga urtebete edo motzagoa dutenak.

a) Abonatuko da:

a.1) Hornitutako ondasunak erabiltzeko eskubidea hartzean eta ontzat ematean, «Aktibo ez-korrientea» 2. taldeko kontuetan zordunduta.

a.2) Zorraren errenbolto-baliora iritsi arte sortutako gastu finantzarioarekin, normalean «Zorren interesak» 662 kontuan zordunduta.

b) Zorra guztiz edo zati batean aldeztu aurretik baliogabetzeagatik zordunduko da, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

526. Epe motzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak

Erakundearentzako kontrako balioespena duten deribatu finantzarioekin egindako eragiketen zenbatekoa, epemuga edo likidatzea espero den data urtebete edo motzagoa denean.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Barne hartzen dituen azpikontuen eduki eta mugimendu hauek daude:

5260. Estaldura-tresna izendatutako epe motzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak

«Kontabilitate-estaldurak» 10. aintzatespen- eta balioespen-arauarekin bat etorritik, estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioen balioespena jasotzen du, erakundearentzako kontrako dena.

a) Kontratatzeko unean jasotako zenbatekoan abonatu da, horrelakorik badago, normalean «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta, edo «Aintzatetsitako esku-bideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan, baldin eta eragiketa aurrekontura egotzi behar bada.

b) Likidatzean ordaindutako zenbatekoetan zordunduko da, normalean «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta, edo «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan, baldin eta eragiketa aurrekontura egotzi behar bada.

c) Arrazoizko balioaren aldaketan zenbatekoan abonatu edo ordainduko da, «Estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioetan izandako galerak» 6645 azpikontuan, eta «Mozkinak estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioetan» 7645 azpikontuan, zordunduta edo abonatuta, hurrenez hurren, baldin eta «Kontabilitate-estaldurak» 10. aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera, deribatua ekitaldikiko ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egotzi behar bada.

d) «Estaldurengatik mozkinak» 910 kontuan edo «Estaldurengatik galerak» 810 kontuan abonatuta edo zordunduta zordundu edo abonatu da, hurrenez hurren, estaldura eraginkortzat jotako tresna deribatuaren arrazoizko balioaren aldakuntzaren balioan, deribatua arrazoizko balioengatik balioetsi behar denean, eta aipatutako aldakuntza ondorengo ekitaldietako ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura edo estalitako partidaren hasierako baliora egotzi behar denean.

5261. Epe motzeko beste deribatu finantzario batzuegatik pasiboak

Estalduren kontabilitatea aplikatuta ez duten deribatu finantzarioen balioespena jasotzen du, erakundearentzat kontrako dena.

a.2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo a la cuenta 662, «Intereses de deudas», a través de la divisionaria que corresponda.

b) Se cargará por el importe cancelado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.»

524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo

Deudas con vencimiento no superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de reconocimiento y valoración.

a) Se abonará:

a.1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente.»

a.2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662, «Intereses de deudas.»

b) Se cargará por la cancelación total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.»

526. Pasivos por derivados financieros a corto plazo

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración desfavorable para la entidad, cuyo vencimiento o fecha en la que se esperan liquidar no sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprenden es el siguiente:

5260. Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura

Recoge la valoración desfavorable para la entidad de los derivados financieros designados instrumentos de cobertura, de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables.»

a) Se abonará por el importe recibido, en su caso, en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente» si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

c) Se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, a las subcuentas 6645, «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», y 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», respectivamente, cuando según la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables» el derivado deba imputarse a la cuenta del resultado económico-patrimonial del ejercicio.

d) Se cargará o abonará, con abono o cargo, a las cuentas 910, «Beneficios por coberturas», y 810, «Pérdidas por coberturas», respectivamente, por la variación del valor razonable del instrumento derivado que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando el derivado deba valorarse por su valor razonable e imputarse dicha variación a la cuenta del resultado económico-patrimonial de ejercicios posteriores o al valor inicial de la partida cubierta.

5261. Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo

Recoge la valoración desfavorable para la entidad de los derivados financieros a los que no se aplique la contabilidad de coberturas.

a) Kontratatzeke unean jasotako zenbatekoan abonatu da, horrelakorik badago, normalean «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta, edo «Aintzatetsitako esku-bideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan, baldin eta eragiketa aurrekontura egotzi behar bada.

b) Likidatzean ordaindutako zenbatekoetan zordunduko da, normalean «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatu da, edo «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan, baldin eta eragiketa aurrekontura egotzi behar bada.

c) Arrazoizko balioaren aldaketen zenbatekoan abonatu edo zordunduko da, «Bestelako deribatu finantzarioetan izandako galerak» 6646 azpikontuan, eta «Mozkinak beste deribatu finantzario batzuetan» 7646 azpikontuan zordunduta edo abonatu da, hurrenez hurren.

5266. Estaldura-tresna izendatutako truke finantzarioen epe motzeko interesak

Estaldura-tresna izendatutako truke finantzarioen eragiketengatik epe motzera ordaindu beharreko interesak.

a) Abonatu da «Estaldura-tresna izendatutako truke finantzarioen interesak» 6628 azpikontuan zordunduta, ekitaldian zehar sortutako zenbatekoarekin.

b) Interesen epemugan zordunduko da, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatu da.

5267. Bestelako truke finantzarioen epe motzeko interesak

Kontuaren mugimendua 5266 kontuarentzat adierazitakoaren antzekoa da, kontrakontu gisa «Bestelako zorren interesak» 6626 azpikontua erabilita.

527. Kreditu-erakundeekin dauden zorren epe motzeko interesak

Kreditu-erakundeekin dauden zorretan ordaindu beharreko interesak, epe motzeko epemuga dutenak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldian sortu eta hurrengoan epemuga duten interesen zenbatekoarekin abonatu da, «Kreditu-erakundeekiko zorren interesak» 6625 azpikontuan zordunduta.

b) Interesen epemugan zordunduko da, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatu da.

Aldi berean, «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontua abonatu da, edo «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontua zordunduko da, interesengatik dagoen zor-balioa likidatzean indarrean zegoen kanbio-tasara doitzearen ondorioz.

528. Bestelako zorren epe motzeko interesak

Zorretan ordaindu beharreko epe motzeko interesak, «Kreditu-erakundeekin dauden zorren epe motzeko interesak» 527 kontuan erregistratu beharrekoak izan ezik.

Kontuaren mugimendua «Kreditu-erakundeekin dauden zorren epe motzeko interesak» 527 kontuarentzat adierazitakoaren antzekoa da, kontrakontu gisa «Bestelako zorren interesak» 6626 azpikontua erabilita.

53. TALDEKO ERAKUNDEETAN, TALDE ANITZETAN ETA ELKARTUETAN EPE MOTZERA EGINDAKO INBERTSIO FINANTZARIOAK

530. Epe motzeko partaidetzak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan.

5300. Epe motzeko partaidetzak zuzenbide publikoko taldeko erakundeetan.

5301. Epe motzeko partaidetzak sozietate publikoetan.

5302. Epe motzeko partaidetzak zuzenbide pribatuko erakunde publikoetan.

5303. Epe motzeko partaidetzak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan.

a) Se abonará por el importe recibido, en su caso, en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

c) Se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, a las subcuentas 6646, «Pérdidas en otros derivados financieros», y 7646, «Beneficios en otros derivados financieros», respectivamente.

5266. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura

Intereses a pagar a corto plazo por operaciones de permuta financiera designados instrumentos de cobertura.

a) Se abonará, con cargo a la subcuenta 6628, «Intereses de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura», por el importe devengado durante el ejercicio.

b) Se cargará, cuando se produzca el vencimiento de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

5267. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras

Su movimiento es análogo al de la subcuenta 5266, utilizando como contrapartida la subcuenta 6626, «Intereses de otras deudas».

527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades de crédito.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, con vencimiento en el siguiente, con cargo a la subcuenta 6625, «Intereses de deudas con entidades de crédito».

b) Se cargará, cuando se produzca el vencimiento de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

Al mismo tiempo, se abonará la cuenta 768, «Diferencias positivas de cambio», ó se cargará la cuenta 668, «Diferencias negativas de cambio», como consecuencia del ajuste del valor de la deuda por intereses al tipo de cambio vigente en la fecha de su liquidación.

528. Intereses a corto plazo de otras deudas

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas, excluidos los que deben ser registrados en la cuenta 527, «Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 527, «Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito», utilizando como contrapartida la subcuenta 6626, «Intereses de otras deudas».

53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

530. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

5300. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo de derecho público.

5301. Participaciones a corto plazo en sociedades públicas.

5302. Participaciones a corto plazo en entes públicos de derecho privado.

5303. Participaciones a corto plazo en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 531. Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe motzeko zorra adierazten duten balioak.
- 532. Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako epe motzeko kredituak.
- 535. Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan egindako inbertsio finantzarioen epe motzeko interesak.
- 536. Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan egindako inbertsio finantzarioen kobratu beharreko dibidenduak.
- 537. Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan epe motzera eratutako fidantzak.
- 538. Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan epe motzera eratutako gordailuak.
- 539. Taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako epe motzeko partaidetzen gainean egiteko dauden ordainketak.

Taldeko erakundetako, talde anitzetako eta elkartuetako inbertsioak, urtebete baino gutxiagoan epemuga edo inorenganatzea dutenak, beren izaera dela-eta talde honetako beste azpitalde batzuetan jasota egon beharko luketenak barne. Erakunde hauekin egindako epe motzerako fidantzak eta gordailuak ere jasota egongo dira.

Azpitalde honetako kontuak balantzeko aktibo korrientean azalduko dira, «Epe motzeko finantza-inbertsioak taldeko erakundetan, talde anitzetan eta elkartuetan» IV epigrafean.

Epe motzeko epemuga edo baliogabetzea duten taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin egindako epe luzeko inbertsioen zatia balantzeko aktibo korrientean azalduko da, «Epe motzeko finantza-inbertsioak taldeko erakundetan, talde anitzetan eta elkartuetan» IV epigrafean; hartarako, «Epe luzera egindako inbertsio finantzarioak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» 24 azpitaldeko kontuetatik, epe motzera mugaeguneratuko edo baliogabetuko diren epe luzeko inbertsioen zenbatekoa azpitalde honetara pasatuko da.

530. *Epe motzeko partaidetzak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan*

Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen ondare garbiaren gaineke eskubideetako inbertsioak, urtebetean edo epe motzagoan amaituko direnak.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Zordunduko da:

a.1) «Epe luzeko partaidetzak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» 240 kontuko azpikontu egokian abonata, partaidetza amaitzea erabakitzen denean epe motza igarotzeagatik.

a.2) Zenbateko berreskuragarria kontabilitate-balioa baino handiagoa denean, eta taldeko erakunde, talde anitz eta elkartu izan aurretiko balio-murritzketengatik balioespen-doikuntzak daudenean, bi balioen aldea dela-eta, aurretiko balioespen-doikuntzak muga direlarik, «Aurreko balio-doikuntza negatiboak berreskuratzea, taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak» 991 kontuan abonatuta.

b) Abonatuko da:

b.1) Inorenganatzeengatik eta, oro har, aktiboan baja ematen zaienean, dagokion «Aurrekontu-zordunak» 43 azpitaldeko kontuan zordunduta, eta, egin gabeko ordainketak badaude, «Taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako epe motzeko partaidetzen gainean egiteko dauden ordainketak» 539 kontuan zordunduta.

Era berean, «Taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako partaidetzetan izandako galerak» 6660 azpikontua zordunduko da, edo «Mozkinak taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako partaidetzetan» 7660 azpikontua abonatu da, eragiketak sor ditzakeen emaitza negatiboak edo positiboak gora-behera.

- 531. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 532. Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 535. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 536. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 537. Fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 538. Depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación vaya a producirse en un plazo no superior a un año, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en otros subgrupos de este grupo. También se incluirán las fianzas y depósitos a corto plazo constituidos con estas entidades.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

La parte de las inversiones a largo plazo, con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en el corto plazo deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en el corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 24, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

530. *Participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, que se vayan a extinguir en un plazo no superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias:

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) Con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 240, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo multigrupo y asociadas», por su traspaso a corto plazo cuando se haya acordado la extinción de la participación.

a.2) Cuando el importe recuperable sea superior al valor contable y existan ajustes valorativos por reducciones de valor previos a ser entidad del grupo, multigrupo y asociadas, por la diferencia entre ambos valores con el límite de los ajustes valorativos negativos previos, con abono a la cuenta 991, «Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se abonará:

b.1) Por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo a la cuenta del subgrupo 43, «Deudores presupuestarios», que corresponda y, si existen desembolsos pendientes, con cargo a la cuenta 539, «Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Narriadura-zenbatekoarekin taldeko erakunde, talde anitz eta elkartu izan aurretiko ondare garbian erregistratutako balio-hazkunderen mugaraino, «Taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako partaidetza-narriadura» 891 kontuan zordunduta.

531. *Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe motzeko zorra adierazten duten balioak*

Taldeko erakundeek, talde anitzek eta elkartuek jaulkitako obligazioetan, bonuetan edo zorra adierazten duten bestelako balioetan egindako inbertsioak, indizeen edo antzeko sistemen arabera errendimendua finkatzen dutenak barne, baldin eta epemuga edo likidazio-aurreikuspena urtebetean edo epe motzagoan badute.

Bere mugimendua «Epe motzeko zorra adierazten duten balioak» 541 kontuaren antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabilita.

532. *Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako epe motzeko kredituak*

Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako mai-leguetan eta bestelako kredituetan egindako epe motzeko inbertsioak, «Hartzekodunak eta zordunak» 4. taldekoak ez bestelakoak, baita urtebeteko epemugarekin edo motzagoarekin emandako diru-laguntza itzulgarriak ere.

Bere mugimendua «Epe motzeko kredituak» 542 kontuaren antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabilita.

535. *Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan egindako inbertsio finantzarioen epe motzeko interesak*

Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako kredituetatik eta zorra adierazten duten balioetatik kobratu beharreko interesak, gehienez urtebeteko epemuga dutenak.

Bere mugimendua «Zorra adierazten duten balioen epe motzeko interesak» 546 eta «Kredituen epe motzeko interesak» 547 kontuaren antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabilita.

536. *Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan egindako inbertsio finantzarioen kobratu beharreko dibidenduak*

Dibidenduen kredituak, behin betikoak edo aurreratuak, kobratu gabe daudenak, zeinen banaketa dagozkion taldeko erakundeak, talde anitzak edo elkartuak hitzartu baitu.

Bere mugimendua «Kobratu beharreko dibidenduak» 545 kontuaren antzekoa da, kontrakontuan taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei dagozkien kontuak erabilita.

537. *Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan epe motzera eratutako fidantzak*

Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako dirua, obligazio bat betetzeko berme gisa, urtebete baino gehiagoko epera.

Bere mugimendua «Epe motzera eratutako fidantzak» 565 kontuaren antzekoa da.

538. *Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan epe motzera eratutako gordailuak*

Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako dirua, gordailu irregularren kontzeptuan, urtebetetera edo epe motzagoa.

Bere mugimendua «Epe motzera eratutako gordailuak» 566 kontuaren antzekoa da.

539. *Taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako epe motzeko partaidetzen gainean egiteko dauden ordainketak*

Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen ondare garbiko partaidetzetatik egiteko dauden ordainketak, eskatu gabeak, epe motzeko finantza-inbertsioetakoak direnean.

Balantzeko aktibo korrientean azalduko da, partaidetza horiek kontabilizatuta dauden partida txikiagotuz.

b.2) Por el importe del deterioro hasta el límite de los aumentos valorativos registrados en el patrimonio neto previos a ser entidad del grupo, multigrupo y asociada, con cargo a la cuenta 891, «Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

531. *Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Inversiones en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda emitidos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, que tienen vencimiento o se esperan liquidar en un plazo no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 541, «Valores representativos de deuda a corto plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

532. *Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Inversiones a corto plazo en préstamos y otros créditos, distintos de los que deban figurar en el grupo 4, «Acreedores y deudores», concedidos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas, así como las subvenciones reintegrables concedidas con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 542, «Créditos a corto plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

535. *Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda y de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de las cuentas 546, «Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda», y 547, «Intereses a corto plazo de créditos», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

536. *Dividendo a cobrar de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro, cuya distribución ha sido acordada por la entidad del grupo, multigrupo o asociada a que corresponden.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 545, «Dividendo a cobrar», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

537. *Fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Efectivo entregado a entidades del grupo, multigrupo y asociadas como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 565, «Fianzas constituidas a corto plazo».

538. *Depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Efectivo entregado a entidades del grupo, multigrupo y asociadas en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 566, «Depósitos constituidos a corto plazo».

539. *Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuando tengan la consideración de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se reflejen las correspondientes participaciones.

Bere mugimendua «Ondare garbiko partaidetzen gainean egiteko dauden epe motzeko ordainketak» 549 kontuarenaren antzekoa da.

54. EPE MOTZEKO INBERTSIO FINANTZARIOAK

540. Epe motzeko inbertsio finantzarioak ondare-tresnetan.
541. Epe motzeko zorra adierazten duten balioak.
542. Epe motzeko kredituak.
5420. Epe motzeko bestelako kredituak.
5421. Ibilgutua inorenganatzeagatik epe motzeko kredituak.
543. Epe motzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak.
5430. Estaldura-tresna izendatutako epe motzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak.
5431. Epe motzeko bestelako deribatu finantzarioengatik aktiboak.
5436. Estaldura-tresna izendatutako truke finantzarioen epe motzeko interesak.
5437. Bestelako truke finantzarioen epe motzeko interesak.
544. Langileei emandako epe motzeko kredituak.
545. Kobratu beharreko dibidendua.
546. Zorra adierazten duten balioen epe motzeko interesak.
547. Kredituen epe motzeko interesak.
548. Epe motzeko ezarpenak.
549. Ondare garbiko partaidetzen gainean egiteko dauden epe motzeko ordainketak.

Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin zerikusirik ez duten finantza-inbertsioak, edozein tresnatan gauzatuak, epemuga edo inorenganatze aurreikusia gehienez urtebetekoa dutenak, «Diruaren baliokide diren aktibo likidoak» 577 kontuan jaso beharrekoak izan ezik.

Azpitalde honetako kontuak balantzeko aktibo korrientean azalduko dira, «Epe motzeko finantza-inbertsioak» V epigrafean.

Epe luzeko inbertsioetatik epemuga edo inorenganatze aurreikusia gehienez urtebetekoa dutenak balantzeko aktiboan azalduko dira, «Epe motzeko finantza-inbertsioak» V epigrafean; hartarako, «Epe luzeko beste inbertsio finantzario batzuk» 25 azpitaldeko kontuetatik, azpitalde honetara pasatuko da epe motzean epemuga edo inorenganatzea duten epe luzeko inbertsioen zenbatekoa.

540. Epe motzeko inbertsio finantzarioak ondare-tresnetan

Inbertsioak merkataritzako sozietateen ondare garbiaren gaineko eskubideetan, merkatu erregulatu batean kotizatutako edo kotizatu gabeko akzioetan edo bestelako balioetan; baldin eta, urtebete baino lehenago inorenganatzea edo iraungitzea aurreikusten bada.

Jarraian azalduko mugimendua egongo da «Aktibo finantzario salgarriak» edo «Emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balio-aktibo finantzarioak» sailkapenaren arabera:

1. Epe motzeko inbertsioak ondare-tresna salgarrietan

a) Zordunduko da:

a.1) Harpidetzean edo erostean, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, eta hala badagokio, «Ondare garbiko partaidetzen gainean egiteko dauden epe motzeko ordainketak» 549 kontuan.

a.2) Harpidetzari edo erosketari zuzenean egotz dakizkiokeen transakzio-kostuengatik, normalean, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

a.3) Partaidetza inorenganatzea erabakitzen denean, «Epe luzeko inbertsio finantzarioak ondare-tresnetan» 250 kontuan abonatuta, epe motzera pasatzeagatik.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo»

54. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
541. Valores representativos de deuda a corto plazo.
542. Créditos a corto plazo.
5420. Otros créditos a corto plazo.
5421. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
543. Activos por derivados financieros a corto plazo.
5430. Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.
5431. Activos por otros derivados financieros a corto plazo.
5436. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
5437. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.
544. Créditos a corto plazo al personal.
545. Dividendo a cobrar.
546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.
547. Intereses a corto plazo de créditos.
548. Imposiciones a corto plazo.
549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

Inversiones financieras, cualesquiera que sea su forma de instrumentación, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año, no relacionadas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, excepto aquellas que deban figurar en la cuenta 577, «Activos líquidos equivalentes al efectivo».

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo».

La parte de las inversiones a largo plazo cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año deberá figurar en el activo del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación vaya a producirse a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 25, «Otras inversiones financieras a largo plazo».

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto, acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, de sociedades mercantiles, que se esperen enajenar o extinguir en un plazo no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente según se hayan clasificado en «Activos financieros disponibles para la venta» o en «Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados»

1. Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente» y, en su caso, a la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Cuando se haya acordado la enajenación de la participación, con abono a la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», por su traspaso a corto plazo.

a.4) Narriadura gertatuz gero, aldez aurretik ondare garbiri arrazoizko balioan izandako aldakuntza negatiboekin, «Aktibo finantzario salgarrietako galeren egozte» 902 kontuan abonatuta.

a.5) Narriadura-itzulketarekin, «Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan» 900 kontuan abonatuta.

b) Abonatuko da:

b.1) Inorenganatzeengatik eta, oro har, aktiboaren bajagatik «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, eta, egin gabeko ordainketak badaude, «Ondare garbiko partaidetzen gainean egiteko dauden epe motzeko ordainketak» 549 kontuan zordunduta.

Gainera, kostuan balioetsitako partaidetzak egonez gero, «Kostuan balioetsitako ondare-tresnen inbertsioetan izandako galerak» 6651 azpikontua zordunduko da, edo «Mozkinak kostuan balioetsitako ondare-tresnen inbertsioetan» 7651 azpikontua abonatu da, eragiketarik sor ditzakeen emaitzak gorabehera.

b.2) Estimaturaren narriaduraren zenbatekoarekin, «Zuzenbide pribatuko erakunde publikoetako partaidetzen narriadura-galerak» 6964 azpikontuan zordunduta.

c) Ekitaldi-amaieran eta balioegabetzean arrazoizko balioan dauden aldakuntzengatik zordundu edo abonatu da, «Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan» 900 kontuan, eta «Aktibo finantzario salgarrietan izandako galerak» 800 kontuan, abonatuta edo zordunduta, hurrenez hurren.

2. Emaitzetan aldaketan dituzten arrazoizko balioen ondare-tresnetako inbertsioak

a) Harpidetzean edo erostean, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, eta hala badagokio, «Ondare garbiko partaidetzen gainean egiteko dauden epe motzeko ordainketak» 549 kontuan zordunduko da.

b) Arrazoizko balioen aldakuntzengatik zordundu edo abonatu da, «Mozkinak emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioen aktibo finantzarioetan» 7640 azpikontuan, eta «Emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioen finantza-tresnetan izandako galerak» 6640 azpikontuan abonatuta edo zordunduta, hurrenez hurren.

c) Inorenganatzeengatik eta, oro har, aktiboaren bajagatik abonatu da «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, eta, egin gabeko ordainketak badaude, «Ondare garbiko partaidetzen gainean egiteko dauden epe motzeko ordainketak» 549 kontuan zordunduta.

541. Epe motzeko zorra adierazten duten balioak

Inbertsioak obligazioetan, bonuetan edo zorra adierazten duten bestelako balioetan, indizeen edo antzeko sistemen arabera errendimendua finkatzen dutenak barne, baldin eta epemuga edo inorenganatze data gehienez urtebetekoa badute.

Jarraian azaldutako mugimendua egongo da «Epemugara arte mantendutako inbertsioak», «Aktibo finantzario salgarriak» edo «Emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioen aktibo finantzarioak» sailkapenaren arabera:

1. Epemugara arte mantendutako epe motzeko zorra adierazten duten balioak

a) Zordunduko da:

a.1) Harpidetzean edo erostean, emandako kontraprestazioarekin, sortutako baina mugaeguneratu gabeko interesak kenduta, normalean «Hartzekodunak aintzatetsitako obligazioengatik. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

a.2) Harpidetzari edo erosketari zuzenean egotz dakizkikeen transakzio-kostuengatik, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

a.3) Epemugako errenbolto-balioaren eta inbertsioaren hasierako balioaren artean sortutako aldea egozteagatik, «Zorra adierazten duten balioen sarrerak» 761 kontuan abonatuta. Aipatutako aldea negatiboa denean alderantzizko idazpena egongo da.

a.4) En caso de deterioro, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono a la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

a.5) Por la reversión del deterioro, con abono a la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente» y, si existen desembolsos pendientes, con cargo a la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo».

Además, en el caso de participaciones valoradas al coste, se cargará la subcuenta 6651, «Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste», o se abonará la subcuenta 7651, «Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste», por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por el importe del deterioro estimado con cargo a la subcuenta 6964, «Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable en fin de ejercicio y en la cancelación, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

2. Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados

a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente» y, en su caso, a la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo».

b) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las subcuentas 7640, «Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados», y 6640, «Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados».

c) Se abonará por las enajenaciones, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente» y, si existen desembolsos pendientes, con cargo a la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo».

541. Valores representativos de deuda a corto plazo

Inversiones en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año.

Su movimiento es el siguiente según se hayan clasificado en «Inversiones mantenidas hasta el vencimiento», «Activos financieros disponibles para la venta» o en «Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados»

1. Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por la contraprestación entregada, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Balioen amortizazioagatik edo inorenganatzeagatik edo aktiboan baja emateagatik abonatuko da, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta. Aldi berean, inorenganatuz gero, «Kontu amortizatuko inbertsio finantzarioetan izandako galerak» 6650 azpikontua zordunduko da, edo «Mozkinak kostu amortizatuko inbertsio finantzarioetan» 7650 azpikontua abonatuko da, eragiketarak sortutako emaitza negatibo edo positiboak gorabehera, hurrenez hurren.

c) Zordundu edo abonatuko da «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan edo «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan abonatuta edo zordunduta, hurrenez hurren, inbertsioaren balioa ekitaldia itxeko edo balioagabetzeko egunean indarrean dagoen kanbio-tasaren arabera doitzearen ondorioz.

2. Epe motzeko zorra adierazten duten balio salgarriak

Beste kategoria batzuetan sailkatuta ez dauden zorra adierazten duten balioetako inbertsioak jasotzen ditu, baldin eta, epemuga edo inorenganatze-data aurreikusia gehienez urtebetekoa bada.

a) Zordunduko da:

a.1) Harpidetzean edo erostean, emandako kontraprestazioarekin, sortutako baina mugaeguneratu gabeko interesak kenduta, normalean «Hartzekodunak aintzatetsitako obligazioengatik. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

a.2) Harpidetzari edo erosketari zuzenean egotz dakizkikeen transakzio-kostuengatik, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

a.3) Epemugako errenboltso-balioaren eta inbertsioaren hasierako balioaren artean sortutako aldea egozteagatik, «Zorra adierazten duten balioen sarrerak» 761 kontuan abonatuta. Aipatutako aldea negatiboa denean alderantzizko idazpena egongo da.

a.4) Balio-narriadura erregistratzeko garaian, ondare garbiari aldeztu aurretik egotzitako arrazoizko balioaren aldakuntza negatiboen zenbatekoan, «Aktibo finantzario salgarrietako galeren egozte» 902 kontuan abonatuta.

b) Balioen amortizazioagatik edo inorenganatzeagatik edo aktiboan baja emateagatik abonatuko da, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

c) Kargatu edo abonatuko da bere arrazoizko balioaren aldakuntzen zenbatekoan, «Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan» 900 kontuan, eta «Galerak aktibo finantzario salgarrietan» 800 kontuan, abonatuta edo zordunduta, hurrenez hurren, kostu amortizatuari lotutako kanbio-aldeei dagokien zatia izan ezik, «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan erregistratuko baita, edo «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan, emaitzaren arabera, eta sortutako intereseei dagokien zatia izan ezik.

3. Emaitzetan aldaketak dituen arrazoizko balioko zorra adierazten duten balioak

a) Zordunduko da:

a.1) Harpidetzean edo erostean, emandako kontraprestazioarekin, sortutako baina mugaeguneratu gabeko interesak kenduta, normalean «Hartzekodunak aintzatetsitako obligazioengatik. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

a.2) Epemugako errenboltso-balioaren eta inbertsioaren hasierako balioaren artean sortutako aldea egozteagatik, «Zorra adierazten duten balioen sarrerak» 761 kontuan abonatuta. Aipatutako aldea negatiboa denean alderantzizko idazpena egongo da.

b) Balioen amortizazioagatik edo inorenganatzeagatik abonatuko da, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

c) Kargatu edo abonatuko da, bere arrazoizko balioaren aldakuntzengatik, «Mozkinak emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko aktibo finantzarioetan» 7640 kontuan, eta «Emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko finantza-tresnetan izandako galerak» 6640 kontuan, abonatuta edo zordunduta, hurrenez

b) Se abonará por la amortización, enajenación o baja del activo de los valores, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo, en caso de enajenación, se cargará la subcuenta 6650, «Pérdidas en inversiones financieras al coste amortizado», o se abonará la subcuenta 7650, «Beneficios en inversiones financieras al coste amortizado», por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la inversión al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

2. Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda no clasificados en otras categorías, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por la contraprestación entregada, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) En el momento del registro del deterioro del valor, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono en la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará por la amortización, enajenación o baja del activo de los valores, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», salvo la parte correspondiente a las diferencias de cambio asociadas al coste amortizado, que se registrarán en las cuentas 668, «Diferencias negativas de cambio», o 768, «Diferencias positivas de cambio», según su signo, y la parte correspondiente a los intereses devengados.

3. Valores representativos de deuda a valor razonable con cambios en resultados

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por la contraprestación entregada, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se abonará con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por la enajenación o amortización de los valores.

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las subcuentas 7640, «Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados», y 6640, «Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados», salvo la parte correspon-

hurren, kostu amortizatuari lotutako kanbio-aldeei dagokien zatia izan ezik, «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontuan erregistratuko baita, edo «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontuan, emaitza-aren arabera, eta sortutako interesei dagokien zatia izan ezik.

542. Epe motzeko kredituak

Hirugarrenei emandako maileguak eta beste kreditu batzuk, urtebeteko epemuga edo motzagoa dutenak.

Diru-laguntzak itzulgarriak ere jasoko dira.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Zordunduko da:

a.1) Kreditua formalizatzean, honen zenbatekoarekin, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, edo dagokien ibilgetuaren kontuetan, «Ibilgetua inorenganatzegatik epe motzeko kredituak» 5421 azpikontuan jaso beharreko kredituei dagokienez.

Gainera, diruz lagundutako interesekin emandako kredituei dagokienez, kontu hau «Diru-laguntzak» 651 kontuan zordunduta abonatuko da, emandako zenbatekoaren eta kredituaren arazoizko balioaren arteko aldearekin, «Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauaren irizpideekin bat etorriz.

a.2) Jaulkipenari zuzenean egotzi dakizkikeen transakzio-kostuekin, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Gastuen aurrekontu korrientea» 400 kontuan abonatuta.

a.3) Epemugako errenboltso-balioaren eta inbertsioaren hasierako balioaren artean sortutako aldea egozteagatik, «Kredituen sarrerak» 7620 azpikontuan abonatuta. Aipatutako aldea negatiboa denean alderantzizko idazpena egongo da.

b) Abonatuko da, epemugan edo itzulketa osoa edo partziala egitean, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, eta «Kreditu kobrazinen galerak» 667 kontuan zordunduta, kaudimen-gabeziengatik galerei dagokienez.

543. Epe motzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak

Erakundearentzat aldeko balioespena duten deribatu finantzarioekin egindako eragiketen zenbatekoa, epemuga edo likidatzeko aurreikusitako eguna urtebeteko edo motzagoa denean.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Barne hartzen dituen azpikontuen eduki eta mugimendu hauek daude:

5430. Estaldura-tresna izendatutako epe motzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak

Estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioen balioespena jasotzen du, erakundearentzako aldekoa dena.

a) Kontratatzean ordaindutako zenbatekoekin zordunduko da, normalean «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta, edo «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan, baldin eta eragiketa aurrekontura egotzi behar bada.

b) Likidatzeko unean jasotako zenbatekoan abonatuko da, horrelakorik badago, normalean «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta, edo «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan, baldin eta eragiketa aurrekontura egotzi behar bada.

c) Arrazoizko balioaren aldaketen zenbatekoan zordundu edo abonatuko da, «Mozkinak estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioetan» 7645 azpikontuan, eta «Estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioetan izandako galerak» 6645 azpikontuan, zordunduta edo abonatuta, hurrenez hurren, baldin eta «Kontabilitate-estaldurak» 10. aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera, deribatua arrazoizko balioan balioetsi behar denean, eta aipatutako aldakuntza ekitaldiko ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egotzi behar denean.

diente a las diferencias de cambio que se registrarán en las cuentas 668, «Diferencias negativas de cambio», ó 768, «Diferencias positivas de cambio», según su signo, y salvo la parte correspondiente a los intereses devengados.

542. Créditos a corto plazo

Préstamos y otros créditos concedidos a terceros con vencimiento no superior a un año.

Se incluirán las subvenciones reintegrables.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a las cuentas de inmovilizado correspondientes, en el caso de créditos que deban figurar en la subcuenta 5421, «Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado».

Además, en el caso de créditos concedidos con intereses subvencionados, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones», por la diferencia entre el importe entregado y el valor razonable del crédito, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Con abono a la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se abonará, al vencimiento o al reintegro total o parcial, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y a la cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», en caso de pérdidas por insolvencias.

543. Activos por derivados financieros a corto plazo

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración favorable para la entidad, cuyo vencimiento o fecha en la que se esperan liquidar no sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprenden es el siguiente:

5430. Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura

Recoge la valoración favorable para la entidad de los derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

a) Se cargará por las cantidades satisfechas, en su caso, en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, a las subcuentas 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», y 6645, «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», respectivamente, cuando según la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables», el derivado deba valorarse por su valor razonable y dicha variación deba imputarse a la cuenta del resultado económico-patrimonial del ejercicio.

d) «Estdaldurengatik mozkinak» 910 kontuan, edo «Estdaldurengatik galerak» 810 kontuan, abonatuta edo zordunduta, zordundu edo abonatu da, hurrenez hurren, estaldura eraginkortzat jotako tresna deribatuen arrazoizko balioaren aldakuntzarekin, deribatua arrazoizko balioan balioetsi behar denean, eta aipatutako aldakuntza ondorengo ekitaldietako ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura edo estalitako partidaren hasierako baliora egotzi behar denean.

5431. Epe motzeko bestelako deribatu finantzarioengatik aktiboak

Estdalduren kontabilitatea aplikatzen ez zaien deribatu finantzarioen balioespina jasotzen du, erakundearentzako aldekoa dena.

a) Kontratatzearan ordaindutako zenbatekoekin zordunduko da, normalean «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta, edo «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan, baldin eta eragiketa aurrekontura egotzi behar bada.

b) Likidatzeko unean jasotako zenbatekoan abonatu da, horrelakorik badago, normalean «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta, edo «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan, baldin eta eragiketa aurrekontura egotzi behar bada.

c) Arrazoizko bere balioaren aldaketekin abonatu edo zordunduko da, «Mozkinak beste deribatu finantzario batzuetan» 7646 azpikontuan, eta «Bestelako deribatu finantzarioetan izandako galerak» 6646 azpikontuan zordunduta edo abonatuta, hurrenez hurren.

5436. Estaldura-tresna izendatutako truke finantzarioen epe motzeko interesak

Estaldura-tresna izendatutako truke finantzarioen eragiketengatik epe motzera kobratu beharreko interesak.

a) Zordunduko da, ekitaldian zehar sortutako zenbatekoarekin, «Estaldura-tresna izendatutako truke finantzarioen sarrerak» 7628 azpikontuan abonatuta.

b) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta abonatu da, epemugan edo interesak kobratzean.

5437. Bestelako truke finantzarioen epe motzeko interesak

Bere mugimendua «Estaldura-tresna izendatutako truke finantzarioen epe motzeko interesak» 5436 azpikontuarenaren antzekoa da, kontrakontu gisa «Kredituen sarrerak» 7620 azpikontua erabilita, «Estaldura-tresna izendatutako truke finantzarioen sarrerak» 7628 azpikontuaren ordeza.

544. Langileei emandako epe motzeko kredituak

Erakundeko langileei emandako kredituak, urtebeteko epemuga edo motzagoa dutenak.

Bere mugimendua «Epe motzeko kredituak» 542 azpikonturako adierazitakoaren antzekoa da.

545. Kobratu beharreko dibidendua

Dibidenduengatik, behin betikoengatik nahiz «kontura» emandakoengatik, enpresak dituen kredituak, zeinen banaketa dagozkion erakundeak hitzartu baitu.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan abonatu zordunduko da:

a.1) «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 azpikontuan, balioak harpidetzean edo erostean, urtebeteko epemuga baino txikiagoa duten dibidenduen zenbatekoarekin.

a.2) «Ondare garbiko partaidetzen sarrerak» 760 kontuan, sortutako zenbatekoarekin.

b) Abonatu da dibidenduak banatzeko aldia hastean, edo hauek kobratzean, «Zordunak aintzatetsitako eskubideengatik. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

d) Se cargará o abonará, con abono o cargo, a las cuentas 910, «Beneficios por coberturas», y 810, «Pérdidas por coberturas», respectivamente, por la variación del valor del instrumento derivado que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando el derivado deba valorarse por su valor razonable e imputarse dicha variación a la cuenta del resultado económico patrimonial de ejercicios posteriores o al valor inicial de la partida cubierta.

5431. Activos por otros derivados financieros a corto plazo

Recoge la valoración favorable para la entidad de los derivados financieros a los que no se aplique la contabilidad de coberturas.

a) Se cargará por las cantidades satisfechas, en su caso, en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, a las subcuentas 7646 «Beneficios en otros derivados financieros» y 6646 «Pérdidas en otros derivados financieros», respectivamente.

5436. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura

Intereses a cobrar a corto plazo por operaciones de permuta financiera designados instrumentos de cobertura.

a) Se cargará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, con abono a la subcuenta 7628, «Ingresos de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura».

b) Se abonará con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», al vencimiento o cobro de intereses.

5437. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras

Su movimiento es análogo al de la subcuenta 5436, «Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura», utilizando como contrapartida la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos», en lugar de la 7628, «Ingresos de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura».

544. Créditos a corto plazo al personal

Créditos concedidos al personal de la entidad, cuyo vencimiento no sea superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 542, «Créditos a corto plazo».

545. Dividendo a cobrar

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», cuya distribución ha sido acordada por la sociedad a que corresponden.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la suscripción o compra de los valores, por el importe de los dividendos acordados cuyo vencimiento no sea superior a un año.

a.2) La cuenta 760, «Ingresos de participaciones en el patrimonio neto», por el importe devengado.

b) Se abonará, al inicio del período de reparto de dividendos, o por el cobro de los mismos, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

546. *Zorra adierazten duten balioen epe motzeko interesak*

Zorra adierazten duten balioetatik kobratu beharreko interesak, urtebeteko epemuga edo motzagoa dutenak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Hauetan abonatuta zordunduko da:

a.1) «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 azpikontuan, balioak harpidetzean edo erostean, urtebeteko epemuga baino txikiagoa duten interesen zenbatekoarekin.

a.2) «Zorra adierazten duten balioen sarrerak» 761 kontuan, sortutako eta mugaeguneratu gabeko interesengatik, ekitaldi amaieran eta aldez aurretik kitatzean.

b) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta abonatu-ko da, epemugan edo interesak kobratzean, eta balioak inoren-ganatzean edo aktiboan baja ematean.

Aldi berean, «Kanbio-diferentzia positiboak» 768 kontua abo-natuko da, edo «Kanbio-diferentzia negatiboak» 668 kontua zor-dunduko da, ordura arte izandako kanbio-diferentziekin.

547. *Kredituen epe motzeko interesak*

Kredituen kobratu beharreko interesak, urtebeteko epemuga edo motzagoa dutenak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Sortutako eta mugaeguneratu gabeko interesen zenba-tekoarekin zordunduko da, ekitaldi-amaieran eta aldez aurretik balio-gabetzean, «Kredituen sarrerak» 7620 azpikontuan abonatuta.

b) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta abonatu-ko da, epemugan edo interesak kobratzean, eta kreditua itzultze-an edo aktiboan baja ematen zaionean.

548. *Epe motzeko ezarpenak*

Saldoak bankuetan eta kreditu-erakundeetan, «eperako kon-tu»etan edo antzekoetan gauzatuta, urtebeteko epemuga edo motza-goia dutenak. Azpikontuetan behar bezala garatuta, eperako ezar-penetan kobratu beharreko interesak ere jasoko dira, urtebeteko epemuga edo motzagoa badute.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Egitean zordunduko da, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kon-tuan abonatuta, edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpi-taldeko kontuetan, baldin eta eragiketa ez bada aurrekontura ego-tzi behar.

b) Fondoak berreskuratzean edo intsuldatzean abonatuko da, normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, bal-din eta eragiketa ez bada aurrekontura egotzi behar.

549. *Ondare garbiko partaidetzen gainean egiteko dauden epe motzeko ordainketak*

Merkataritza-sozietateen ondare garbiko partaidetzetatik egin gabeko ordainketak, eskatu gabeak, epe motzeko finantza-inber-tzioak direnean.

Balantzeko aktibo korrientean azalduko da, partaidetza horiek kontabilizatuta dauden partida txikiagotuz.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Partaidetzak eskuratzean edo harpidetzean abonatu-ko da, ordaintzea falta den zenbatekoarekin, «Epe motzeko inbertsio finan-tzarioak ondare-tresnetan» 540 kontuan zordunduta.

b) Eskatzen diren ordainketekin zordunduko da, «Aintzate-tsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, edo «Epe motzeko inbertsio finan-tzarioak ondare-tresnetan» 540 kontuan, ordaindu gabeko sal-doekin, guztiz ordaindu gabeko partaidetzak inorenganatzean.

546. *Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda*

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones recono-cidas. Presupuesto de gastos corriente», a la suscripción o com-pra de los valores, por el importe de los intereses devengados cuyo vencimiento no sea superior a un año.

a.2) La cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por los intereses devengados y no vencidos, en fin de ejer-cicio y en la cancelación anticipada.

b) Se abonará con cargo a la cuenta 430, «Deudores por dere-chos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», al venci-miento o cobro de los intereses y a la enajenación o baja del acti-vo de los valores.

Al mismo tiempo, se abonará la cuenta 768, «Diferencias posi-tivas de cambio», ó se cargará la cuenta 668, «Diferencias nega-tivas de cambio», por las diferencias de cambio que se hayan pro-ducido hasta ese momento.

547. *Intereses a corto plazo de créditos*

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de los intereses devengados y no vencidos, en fin de ejercicio y en la cancelación anticipada, con abono a la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos».

b) Se abonará con cargo a la cuenta 430, «Deudores por dere-chos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», al venci-miento o cobro de intereses y al reintegro o baja del activo del cré-dito.

548. *Imposiciones a corto plazo*

SalDOS en bancos e instituciones de crédito, formalizados por medio de «cuenta a plazo» o similares, con vencimiento no supe-rior a un año. También se incluirán, con el debido desarrollo en sub-cuentas, los intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de las imposiciones a plazo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la formalización, con abono, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gas-tos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líqui-dos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al pre-supuesto.

b) Se abonará, a la recuperación o traspaso de los fondos, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por dere-chos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuen-tas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

549. *Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo*

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de sociedades mercantiles, cuando se trate de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la par-tida en la que se reflejen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la adquisición o suscripción de las parti-cipaciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 540, «Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio».

b) Se cargará, por los desembolsos que se vayan exigien-do, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reco-nocidas. Presupuesto de gastos corriente» ó a la cuenta 540, «Inver-siones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio», por los saldos pendientes, cuando se enajenen participaciones no desembolsadas totalmente.

55. BESTELAKO KONTU EZ-BANKARIOAK

- 554. Aplikatzeko dauden kobrantzak.
- 555. Aplikatzeko dauden ordainketak.
- 556. Diruzaintzako barne-mugimenduak.
- 557. Formalizazioa.
- 558. Kutxa finkoaren aurrerakinak.
- 559. Aplikatzeko dauden beste partida batzuk.

554. Aplikatzeko dauden kobrantzak

Erakundean sortzen diren eta, behin-behineko aplikazio hau behin betiko aplikazioaren aurreko izapidea delako, behin betiko azalpenetan aplikagarri ez diren kobrantzak jasotzen dituen kontu hartzekoduna.

Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Hartzekodunak eta ordaintzeko dauden bestelako kontuak» IV epigrafean.

Oro har, honelakoa izango da kontuaren mugimendua:

- a) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta abonatu da, kobrantzak egiteagatik.
- b) Kobrantzaren izaeraren arabera egokia den kontuan abonatu da zordunduko da.

555. Aplikatzeko dauden ordainketak

Kontu zordun honek erakundeak egindako ordainketak biltzen ditu, jatorria, salbuespen gisa, ezezaguna denean, eta oro har, behin betiko aplikatu ezin diren guztiak.

Balantzeko aktibo korrientean agertuko da, «Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk» III epigrafean.

Oro har, honelakoa izango da kontuaren mugimendua:

- a) Egindako ordainketekin «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatu da zordunduko da.
- b) Ordainketa behin betiko aplikazioagatik abonatu da, aipatutako informazioa lortzen denean, egotzi beharreko kontuan zordunduta.

556. Diruzaintzako barne-mugimenduak

Kontabilitatearen xede den erakundearen diruzaintzako kontuen arteko funts-mugimenduak jasotzen ditu.

Balantzeko aktibo korrientean azalduko da, «Dirua eta bestelako aktibo likido baliokideak» VII epigrafean.

Oro har, honelakoa izango da kontuaren mugimendua:

- a) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpikontuko dagokion kontuan abonatu da zordunduko da, diruzaintzako funtsen irteeragatik.
- b) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpikontuko dagokion kontuan zordunduta abonatu da, diruzaintzako beste kontu batzuetatik datozen funtsen sarreragatik.

557. Formalizazioa

Diruaren benetako mugimendurik egon gabe berdintzen diren kobrantzak eta ordainketak jasotzen dituen kontua.

Oro har, honelakoa izango da kontuaren mugimendua:

- a) Izaera horretako kobrantzekin zordunduko da, kobrantzak sorrarazten dituen eragiketaren izaeraren arabera, aldiko egokia den kontrakontuan abonatu da.
- b) Izaera horretako kobrantzekin abonatu da, ordainketak sorrarazten dituen eragiketaren izaeraren arabera, aldiko egokia den kontrakontuan abonatu da.

Saldoa beti zero izango da.

558. Kutxa finkoaren aurrerakinak

Kutxa finkoaren aurrerakinek dituzten egoera eta mugimenduak jasotzen ditu, kontabilitate-erakundearen organigraman txertatutako kutxazain ordaintzaileen alde.

Balantzeko aktibo korrientean agertuko da, «Zordunak eta kobratu beharreko beste kontu batzuk» III epigrafean.

55. OTRAS CUENTAS FINANCIERAS NO BANCARIAS

- 554. Cobros pendientes de aplicación.
- 555. Pagos pendientes de aplicación.
- 556. Movimientos internos de tesorería.
- 557. Formalización.
- 558. Anticipos de caja fija.
- 559. Otras partidas pendientes de aplicación.

554. Cobros pendientes de aplicación

Cuenta acreedora destinada a recoger los cobros que se producen en la entidad y que no son aplicables a sus conceptos definitivos por ser esta aplicación provisional un trámite previo para su posterior aplicación definitiva.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

- a) Se abonará con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por la realización de los cobros.
- b) Se cargará con abono a la cuenta que corresponda en función de la naturaleza del cobro.

555. Pagos pendientes de aplicación

Cuenta deudora que recoge los pagos realizados por la entidad cuando, excepcionalmente, se desconoce su origen, y en general, aquéllos que no pueden aplicarse definitivamente.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

- a) Se cargará, por los pagos realizados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».
- b) Se abonará, por la aplicación definitiva del pago, en el momento de obtener dicha información, con cargo a la cuenta a la que deba imputarse.

556. Movimientos internos de tesorería

Recoge el traslado de fondos entre distintas cuentas de tesorería de la entidad sujeto de la contabilidad.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe VII, «Efectivo y otros activos líquidos equivalentes».

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

- a) Se cargará con abono a la cuenta que corresponda del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por la salida de fondos de la tesorería.
- b) Se abonará con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por la entrada de los fondos procedentes de otras cuentas de tesorería.

557. Formalización

Cuenta destinada a recoger los cobros y pagos que se compensan sin existir movimiento real de efectivo.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

- a) Se cargará, por los cobros de dicha naturaleza, con abono a la cuenta que deba servir de contrapartida de acuerdo con la naturaleza de la operación que los origina.
- b) Se abonará, por los pagos de dicha naturaleza, con cargo a la cuenta que deba servir de contrapartida de acuerdo con la naturaleza de la operación que los origina.

Su saldo será siempre cero.

558. Anticipos de caja fija

Recoge la situación y los movimientos de los anticipos de caja fija, a favor de cajeros pagadores integrados orgánicamente en la entidad contable.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

559. *Aplikatzeko dauden beste partida batzuk*

Kontu honek kobrantzak jasotzen ditu jatorria eta aurrekontuzkoak diren edo ez ezagutzen ez denean, bai eta, aurreko arrazoez bestelakoak direla, beste kontu batzuetan behin betiko aplikatu ez direnak ere.

Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Hartzekodunak eta ordaintzeko dauden bestelako kontuak» IV epigrafean.

Oro har, honelakoa izango da kontuaren mugimendua:

a) «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuan edo «Aplikatzeko dauden kobrantzak» 554 kontuan zordunduta abonatu da, kobrantzak -zeintzuen aplikazioa ez baita eza gutzen- direla-eta egokia denaren arabera.

b) Informazio hori lortu behar de unean kobrantza egotzi beharreko kontuan abonatuta zordunduko da, horren behin betiko aplikazioagatik.

56. **EPE MOTZERA JASOTAKO ETA ERATUTAKO FIDANTZAK ETA GORDAILUAK ETA PERIODIFIKATZEAGATIKO DOIKUNTZAK**

560. Epe motzera jasotako fidantzak.

561. Epe motzera jasotako gordailuak.

565. Epe motzera eratutako fidantzak.

566. Epe motzera eratutako gordailuak.

567. Aurrez ordaindutako gastu finantzarioak.

568. Aurrez kobratutako sarrera finantzarioak.

Epe luzera jasotako nahiz eratutako fidantza eta gordailuetatik, epemuga epe motzera duten zatia balantzeko pasibo edo aktibo korrientean agertuko da; hartarako, «Epe luzera jasotako fidantzak eta gordailuak» 18 azpitaldean, eta «Epe luzera eratutako fidantzak eta gordailuak» 26 azpitaldean, jasotako kontuetatik epemuga epe motzera duten epe luzeko fidantza eta gordailuen zenbatekoa azpitalde honetara pasatuko da.

560. *Epe motzera jasotako fidantzak*

Obligazio bat beteko dela bermatzeko, urtebeteko epera edo motzagera jasotako dirua.

Balantzeko pasibo korrientean azalduko da, «Epe motzeko zorrak» II epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Eratzean abonatu da, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta, baldin eta eragiketa ez bada aurrekontura egotzi behar.

b) Hauetan abonatuta zordunduko da:

b.1) «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 400 kontuan, edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan, fidantza baliogabetzean, egokia denaren arabera.

b.2) «Ezohiko sarrerak» 778 kontuan, fidantzak bermatutako obligazioa ez betetzeagatik fidantzan galera sortzen denean.

561. *Epe motzera jasotako gordailuak*

Gordailu irregular moduan eta urtebeteko epera edo motzagera jasotako dirua. Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Epe motzeko zorrak» II epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Egitean abonatu da, jasotako zenbatekoagatik, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta, baldin eta eragiketa ez bada aurrekontura egotzi behar.

b) Baliogabetzean zordunduko da, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan edo «Dirua eta aktibo likido baliokideak» 57 azpitaldeko kontuetan abonatuta, egokia denaren arabera.

565. *Epe motzera eratutako fidantzak*

Obligazio bat beteko dela bermatzeko, urtebeteko epera edo motzagera emandako dirua.

559. *Otras partidas pendientes de aplicación*

Cuenta que recoge los cobros, cuando se desconoce su origen y si son o no presupuestarios y, en general, los que no pueden aplicarse definitivamente por causas distintas a las previstas en otras cuentas.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», según proceda, por los cobros, cuya aplicación definitiva se desconoce.

b) Se cargará con abono a la cuenta a que debe imputarse el cobro, en el momento de obtener esta información, por la aplicación definitiva del mismo.

56. **FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN**

560. Fianzas recibidas a corto plazo.

561. Depósitos recibidos a corto plazo.

565. Fianzas constituidas a corto plazo.

566. Depósitos constituidos a corto plazo.

567. Gastos financieros pagados por anticipado.

568. Ingresos financieros cobrados por anticipado.

La parte de las fianzas y depósitos, recibidos o constituidos, a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo o activo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las fianzas y depósitos a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 18, «Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo», y 26, «Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo».

560. *Fianzas recibidas a corto plazo*

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación de la fianza, según proceda.

b.2) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales», por el incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza.

561. *Depósitos recibidos a corto plazo*

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año. Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará, a la cancelación, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

565. *Fianzas constituidas a corto plazo*

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Balantzeko aktibo korrientean azalduko da, «Epe motzeko inbertsio finantzarioak» V epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Eratzean zordunduko da, emandako diruarekin, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Gastuen aurrekontu korrientea» 400 kontuan abonatuta, edo «Dirua eta aktibo likido balio-kideak» 57 azpitaldeko kontuetan, baldin eta eragiketa ez bada aurrekontura egotzi behar.

b) Hauetan zordunduta abonatu da:

b.1) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan edo «Dirua eta aktibo likido balio-kideak» 57 azpitaldeko kontuetan fidantza balio-gabetzean, egokia denaren arabera.

b.2) «Ezohiko gastuak» 678 kontuan, fidantzak bermatutako obligazioa ez betetzeagatik fidantzan galera sortzen denean.

566. Epe motzera eratutako gordailuak

Gordailu irregular moduan emandako dirua, urtebetetera edo epe motzagora.

Balantzeko aktibo korrientean azalduko da, «Epe motzeko inbertsio finantzarioak» V epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Eratzean zordunduko da, emandako diruarekin, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Gastuen aurrekontu korrientea» 400 kontuan abonatuta, edo «Dirua eta aktibo likido balio-kideak» 57 azpitaldeko kontuetan, baldin eta eragiketa ez bada aurrekontura egotzi behar.

b) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan, edo «Dirua eta aktibo likido balio-kideak» 57 azpitaldeko kontuetan zordunduta abonatu da, zorrak kitatzean, egokia denaren arabera.

567. Aurrez ordaindutako gastu finantzarioak

Erakundeak ordaindutako hurrengo ekitaldiko gastu finantzarioak.

Balantzeko aktibo korrientean agertuko da, «Periodifikatzeko doikuntzak» VI epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldi-itxieran zordunduko da, hurrengo ekitaldira egotzi beharreko gastu horiek erregistratuta dauden «Gastu finantzarioak» 66 taldeko kontuetan abonatuta.

b) Hurrengo ekitaldiaren hasieran abonatu da, «Gastu finantzarioak» 66 azpitaldeko kontuetan zordunduta.

569. Aurrez kobratutako sarrera finantzarioak

Erakundeak kobratutako hurrengo ekitaldiko sarrera finantzarioak.

Balantzeko pasibo korrientean agertuko da, «Periodifikatzeko doikuntzak» V epigrafean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ekitaldi-itxieran abonatu da, hurrengo ekitaldiari egotzi beharreko sarrera finantzarioak erregistratuta dauden «Sarrera finantzarioak» 76 taldeko kontuetan zordunduta.

b) Hurrengo ekitaldiaren hasieran zordunduko da, «Sarrera finantzarioak» 76 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

57. DIRUA ETA AKTIBO LIKIDO BALIOKIDEAK

570. Kutxa.

571. Bankuak eta kreditu-erakundeak. Kontu operatiboak.

573. Bankuak eta kreditu-erakundeak. Bilketen kontu murriztuak.

575. Bankuak eta kreditu-erakundeak. Ordainketen kontu murriztuak.

576. Bankuak eta kreditu-erakundeak. Ordainketen beste kontu murriztu batzuk.

577. Diruaren balio-kide diren aktibo likidoak.

Figurarà en el activo corriente del balance en el epígrafe V «Inversiones financieras a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación de la fianza, según proceda.

b.2) La cuenta 678, «Gastos excepcionales», por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza.

566. Depósitos constituidos a corto plazo

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Figurarà en el activo corriente del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se abonará, a la cancelación, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

567. Gastos financieros pagados por anticipado

Gastos financieros pagados por la entidad que corresponden al ejercicio siguiente.

Figurarà en el activo corriente del balance en el epígrafe VI, «Ajustes por periodificación».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del subgrupo 66, «Gastos financieros», que hayan registrado los gastos financieros a imputar al ejercicio posterior.

b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del subgrupo 66, «Gastos financieros».

568. Ingresos financieros cobrados por anticipado

Ingresos financieros cobrados por la entidad y que corresponden al ejercicio siguiente.

Figurarà en el pasivo corriente del balance en el epígrafe V, «Ajustes por periodificación».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del subgrupo 76, «Ingresos financieros», que hayan registrado los ingresos financieros a imputar al ejercicio posterior.

b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del subgrupo 76, «Ingresos financieros».

57. EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES

570. Caja.

571. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas

573. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación.

575. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos.

576. Bancos e instituciones de crédito. Otras cuentas restringidas de pagos.

577. Activos líquidos equivalentes al efectivo.

Azpitalde honen kontuak balantzeko aktibo korrientean azalduko dira, «Dirua eta bestelako aktibo likido baliokideak» VII epigrafean.

570. Kutxa

Kutxan dauden baliabide likidoak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Baliabide likidoak sartzean zordunduko da, kobrantza sorrazi duen eragiketaren izaeraren arabera, aldiko egokia den kontraktuan abonatuta.

b) Ateratzean abonatuko da, ordainketa sorrazten duen eragiketaren izaeraren arabera, aldiko egokia den kontraktuan zordunduta.

571. Bankuak eta kreditu-erakundeak. Kontu operatiboak

Erakundeak bankuetan eta kreditu-erakundeetan kontuetan bere alde eta berehala erabiltzeko dauzkan saldoak.

Oro har, honelakoa izango da kontuaren mugimendua:

a) Dirua sartzen denean edo transferitzen denean zordunduko da, kobrantza sorrazi duen eragiketaren izaeraren arabera, aldiko egokia den kontraktuan abonatuta.

b) Saldo osoa edo zati bat ateratzen denean abonatuko da, ordainketa sorrazi duen eragiketaren izaeraren arabera, aldiko egokia den kontraktuan zordunduta.

573. Bankuak eta kreditu-erakundeak. Bilketen kontu murriztuak

Erakundearen aldeko saldoak bilketen kontu murriztuetan.

Oro har, honelakoa izango da kontuaren mugimendua:

a) Dirua sartzeagatik zordunduko da, kobrantza sorrazi duen eragiketaren izaeraren arabera, aldiko egokia den kontraktuan abonatuta.

b) Egindako intsuldaketengatik abonatuko da, azpitalde horretako dagokion kontuan zordunduta.

575. Bankuak eta kreditu-erakundeak. Ordainketen kontu murriztuak

Erakundearen aldeko saldoak justifikatu beharreko ordainketarako eta kutxa finkoko aurrerakinatarako funts-horniduren kontu murriztuetan.

Erakunde bakoitzak ireki behar dituen sail-kontuen bidez funtzionatuko du.

576. Bankuak eta kreditu-erakundeak. Ordainketen beste kontu murriztu batzuk

Kontabilitate-erakundearen aldeko saldoa funts-hornidurez bestelako ordainketen kontu murriztuetan, hain zuzen ere, «Bankuak eta kreditu-erakundeak. Ordainketen kontu murriztuak» 575 kontuan sartutakoetan.

Erakunde bakoitzak ireki behar dituen sail-kontuen bidez funtzionatuko du.

577. Diruaren baliokide diren aktibo likidoak

Likidezia handiko finantza-inbertsioak, baldintza hauek guztiak betetzen dituztenak:

Diruaren behin-behineko soberakinak errentagarri bihurtzeko xedez egiten dira, eta erakundearen likideziazaren kudeaketa normalaren barruan sartzen dira.

Formalizatzeko momentuan 3 hilabete baino gutxiagoko epe-muga izaten dute.

Diru erraz bihur daitezke, zigor handirik eragin gabe.

Balio-aldaketak izateko arrisku handirik ez dute.

Oro har, honelakoa izango da kontuaren mugimendua:

a) Eskuratze-prezioetan zordunduko da, normalean «Bankuak eta kreditu-erakundeak» 572 kontuan edo «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta, eragiketa aurrekontura egotzi behar izanez gero.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe VII, «Efectivo y otros activos líquidos equivalentes».

570. Caja

Disponibilidades de medios líquidos en caja.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la entrada de medios líquidos con abono a las cuentas que hayan de servir de contrapartida según la naturaleza de la operación que da lugar al cobro.

b) Se abonará, a su salida, con cargo a las cuentas que hayan de servir de contrapartida según la naturaleza de la operación que da lugar al pago.

571. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.

SalDOS a favor de la entidad en cuentas, de disponibilidad inmediata, abiertas en bancos e instituciones de crédito.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará por las entradas de efectivo o por las transferencias, con abono a la cuenta que haya de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que da lugar al cobro.

b) Se abonará por la disposición total o parcial del saldo, con cargo a la cuenta que ha de servir de contrapartida, de acuerdo con la naturaleza de la operación que provoca el pago.

573. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación

SalDOS a favor de la entidad en cuentas restringidas de recaudación.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará, por las entradas de efectivo, con abono a las cuentas que hayan de servir de contrapartida según la naturaleza de la operación que da lugar al cobro.

b) Se abonará, por los trasposos realizados, con cargo a la cuenta que corresponda de este mismo subgrupo.

575. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos

SalDOS a favor de la entidad en cuentas restringidas de provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija.

Funcionará a través de las divisionarias que requiera abrir cada entidad.

576. Bancos e instituciones de crédito. Otras cuentas restringidas de pagos

SalDOS a favor de la entidad contable en cuentas restringidas de pagos distintas de las de provisión de fondos, incluidas en la cuenta 575, «Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos».

Funcionará a través de las divisionarias que requiera abrir cada entidad.

577. Activos líquidos equivalentes al efectivo.

Inversiones financieras de gran liquidez, que cumplan todas las condiciones siguientes:

Se realizan con el objetivo de rentabilizar excedentes temporales de efectivo y forman parte de la gestión normal de la liquidez de la entidad.

En el momento de su formalización tienen un vencimiento inferior a 3 meses.

Son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo sin incurrir en penalizaciones significativas

Están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará, por su precio de adquisición, con abono, generalmente, a la cuenta 571, «Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente» si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Sortutako interes esplizitu edo inplizituekin zordunduko da, normalean «Bestelako sarrera finantzarioak» 769 kontuan abonatuta.

c) Inbertsioa inorenganatzean edo likidatzean jasotako zenbatekoarekin abonatuko da, normalean «Bankuak eta kreditu-erakundeak. Kontu operatiboak» 571 kontuan edo «Aintzatetsitako esku-bideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, eragiketa aurrekontura egotzi behar izanez gero.

58. EPE MOTZEKO HORNIDURAK

582. Erantzukizunetarako epe motzeko hornidura.

583. Ibilgetu ez-finantzarioa eraitsi, erretiratu edo birgaitu delako epe motzeko hornidurak.

589. Epe motzeko beste hornidura batzuk.

5890. Erakunde-konpromisoetarako hornidura.

«Epe luzeko hornidurak» 14 azpitaldeko hornidurak, epe motzera balioabetuko direnak, jasotzen ditu, baita aintzatesteko unean urtebetean edo gutxiagoan balioabetuko diren hornidurak ere.

Azpitalde honen kontuak balantzeko pasibo korrientean azalduko dira, «Epe motzeko hornidurak» I epigrafean.

Azpitalde honetako kontuen mugimendua «Epe luzeko hornidurak» 14 azpitaldeko kontuenaren antzekoa da.

Barne hartzen dituen azpikontuaren eduki eta mugimendu hauek daude:

5890. Erakunde-konpromisoetarako hornidura

Etorkizuneko erakunde-konpromisoei, bildutako zergak biltzetik eratorritakoei, aurre egiteko hornidura.

a) Hitzartutako zerga kobratzean abonatuko da, erakunde-konpromisoengatik ordaindu beharreko zenbateko estimatuagatik, horretarako baldintzak ematen direnean, «Transferentziak» 650 kontuan zordunduta.

b) Zordunduko da:

b.1) «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Gas-tuen aurrekontu korrientea» 400 kontuan abonatuta, aplikagarri den araudiak ezartzen dituen baldintzak ematen direnean.

b.2) «Bestelako hornidura-soberakinak» 7959 azpikontuan abonatuta, hornidura-soberakinagatik.

59. EPE MOTZEKO INBERTSIO FINANTZARIOEN BALIO-NARRIADURA

593. Taldeko erakunde, talde anitzeko eta elkartuetako epe motzeko partaidetzen balio-narriadura.

594. Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe motzeko zorrak adierazten dituzten balioen balio-narriadura.

595. Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako epe motzeko kredituen balio-narriadura.

596. Epe motzeko ondare garbiko partaidetzen balio-narriadura.

597. Epe motzeko zorra adierazten duten balioen balio-narriadura.

598. Epe motzeko kredituen balio-narriadura.

Talde honetan sartutako aktibo finantzarioen balio-narriadurengatik izandako galerak direla-eta egindako balio-zuzenketak jasotzen ditu.

«Aktibo ez-korrienteen balio-narriadura» 29 azpitaldean ageri diren epe luzeko inbertsio finantzarioen narriadurengatik egindako balio-zuzenketen zenbatekoa azpitalde honetara pasatuko da, aipatutako inbertsioak talde honetara pasatzen direnean.

Azpitalde honetako kontuek balantzeko aktibo korrientean dagoen ondare-elementua jasotzen duen partida txikiagotuko dute.

b) Se cargará, por los intereses explícitos o implícitos devengados, con abono, generalmente, a la cuenta 769, «Otros ingresos financieros».

c) Se abonará por el importe recibido en el momento de la enajenación o liquidación de la inversión, con cargo, generalmente, a la cuenta 571, «Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente» si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

58. PROVISIONES A CORTO PLAZO

582. Provisión a corto plazo para responsabilidades.

583. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.

589. Otras provisiones a corto plazo.

5890. Provisión para compromisos institucionales.

Recoge las provisiones incluidas en el subgrupo 14, «Provisiones a largo plazo», cuya cancelación se prevea en el corto plazo, así como las provisiones que en el momento de su reconocimiento se espera tener que cancelar en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance en el epígrafe I, «Provisiones a corto plazo».

El movimiento de las cuentas de este subgrupo es análogo al de las correspondientes cuentas del subgrupo 14, «Provisiones a largo plazo».

El contenido y el movimiento de la subcuenta que comprende es el siguiente:

5890. Provisión para compromisos institucionales

Provisión para hacer frente a los compromisos institucionales futuros derivados de la recaudación de tributos concertados.

a) Se abonará al cobro del tributo concertado por el importe estimado a pagar por compromisos institucionales cuando se den las condiciones exigidas para ello con cargo a la cuenta 650 «Transferencias»

b) Se cargará.

b.1) con abono a la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», cuando se den los requisitos exigidos por la normativa aplicable.

b.2) por el exceso de la provisión, con abono en la subcuenta 7959 «Exceso de otras provisiones»

59. DETERIORO DE VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

596. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.

598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

Recoge las correcciones de valor motivadas por las pérdidas por deterioro de los activos financieros incluidos en este grupo.

Se traspasará a este subgrupo el importe de las correcciones de valor por deterioro de las inversiones financieras a largo plazo, que figuran en el subgrupo 29 «Deterioro de valor de activos no corrientes», cuando dichas inversiones se traspasen a este grupo.

Las cuentas de este subgrupo minorarán en el activo corriente del balance la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

593. *Taldeko erakunde, talde anitzeko eta elkartuetako epe motzeko partaidetzen balio-narriadura*

Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan epe motzeko partaidetzen balio-narriaduragatiko balio-zuzenketa zenbatekoa.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Emaizetara egotzi beharreko narriadura estimatuaren zenbatekoarekin abonatu da, «Partaidetzen eta zorra adierazten duten balioen narriadura-galerak» 696 azpitaldeko azpikontu egokietan zordunduta.

b) Hauetan abonatuta zordunduko da:

b.1) «Partaidetzen eta zorra adierazten duten balioen narriadura-itzulera» 796 azpitaldean, egokiak diren azpikontuetan, balio-narriaduragatiko balio-zuzenketa aintzatestea eragin zuten kausak desagertzen direnean.

b.2) «Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan epe motzera egindako inbertsio finantzarioak» 53 azpitaldeko kontu egokian, balioak inorenganatzten direnean edo aktiboan beste edozein arrazoiengatik baja ematen zaienean.

594. *Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe motzeko zorrak adierazten dituzten balioen balio-narriadura*

Taldeko erakundeen, talde anitzek eta elkartuek jaulkitako zorra adierazten duten balioetako epe motzeko inbertsioen balio-narriaduragatiko balio-zuzenketak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Balio-narriadura estimatuaren zenbatekoarekin abonatu da, «Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen zorra adierazten duten balioen narriadura-galerak» 6965 azpikontuan zordunduta.

b) Hauetan abonatuta zordunduko da:

b.1) «Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen zorra irudikatzen duten balioen narriadura-itzulera» 7965 azpikontuan, narriaduragatiko balio-zuzenketa aintzatestea eragin zuten kausak desagertzen direnean.

b.2) «Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe motzeko zorra adierazten duten balioak» 531 kontuan, balioak inorenganatzten, edo edozein arrazoiengatik aktiboan baja ematen zaienean.

595. *Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako epe motzeko kredituen balio-narriadura*

Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako epe motzeko kredituen balio-narriaduragatiko balio-zuzenketak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Balio-narriadura estimatuaren zenbatekoarekin abonatu da, «Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako kredituen narriadura-galerak» 6970 azpikontuan zordunduta.

b) «Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako kredituen narriadura-itzulera» 7970 azpikontuan abonatuta zordunduko da, narriaduragatiko balio-zuzenketa aintzatestea eragin zuten kausak desagertzen direnean, edo kreditu hauen saldoei baja ematen zaienean.

596. *Epe motzeko ondare garbiko partaidetzen balio-narriadura*

Taldeko erakundetako, talde anitzetako eta elkartuetako epe motzeko partaidetzen balio-narriaduragatiko balio-zuzenketak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Estimatuako narriaduraren zenbatekoarekin abonatu da «Bestelako erakundeen ondare-tresnetako partaidetzen narriadura-galerak» 6964 azpikontuan zordunduta.

b) Partaidetzak inorenganatzten edo hauei baja ematean «Epe motzeko inbertsio finantzarioak ondare-tresnetan» 540 kontuan abonatuta zordunduko da.

593. *Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.*

Correcciones valorativas por deterioro del valor de las participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado que se deba imputar a resultados, con cargo a las subcuentas que correspondan del subgrupo 696 «Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda».

b) Se cargará, con abono a:

b.1) las subcuentas que correspondan del subgrupo 796, «Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda» cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) La correspondiente cuenta del subgrupo 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo

594. *Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Correcciones valorativas por deterioro del valor de inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6965, «Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará, con abono a:

b.1) La subcuenta 7965, «Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro

b.2) La cuenta 531, «Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo.

595. *Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Correcciones valorativas por deterioro del valor de créditos a corto plazo concedidos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6970, «Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará, cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro o cuando se den de baja los saldos de los créditos correspondientes, con abono a la subcuenta 7970, «Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

596. *Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a corto plazo*

Correcciones valorativas por deterioro del valor de las participaciones a corto plazo en entidades que no son del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6964, «Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades».

b) Se cargará con abono a la subcuenta 540, «Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio», cuando se enajenen o den de baja las participaciones.

597. *Epe motzeko zorra adierazten duten balioen balio-narriadura*

Taldeko erakundekoak, talde anitzekoak eta elkartukoak ez diren erakundeek jaulkitako zorra adierazten duten balioetako epe motzeko inbertsioen balio-narriaduragatiko balio-zuzenketak.

Kontuaren mugimendua «Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen epe motzeko zorrak adierazten dituzten balioen balio-narriadura» 594 kontuarentzat adierazitakoaren antzekoa da, kontrakontu gisa hauek erabiltza: «Beste erakunde batzuen zorra adierazten duten balioen narriadura-galerak» 6966 azpikontua, eta «Beste erakunde batzuen zorra adierazten duten balioen narriadura-itzulera» 7966 azpikontua.

598. *Epe motzeko kredituen balio-narriadura*

Taldekoak, talde anitzekoak eta elkartukoak ez diren erakundeek emandako epe motzeko kredituen balio-narriaduragatiko balio-zuzenketak.

Kontuaren mugimendua «Taldeko erakundeek, talde anitzei eta elkartuei emandako epe motzeko kredituen balio-narriadura» 595 kontuarenaren antzekoa da, kontrakontu gisa hauek erabiltza: «Beste erakunde batzuei emandako kredituen narriadura-galerak» 6971 azpikontua, eta «Beste erakunde batzuei emandako kredituen narriadura-itzulera» 7971 azpikontua.

6 TALDEA

IZAERAZKO EROSKETAK ETA GASTUAK

Erakundeak berriro saltzeko -dela beren forma edo ezaugarriak aldatu gabe, dela aldatu, bihurtu edo eraiki ondoren- eskuratutako salgaien eta gainerako ondasunen hornikuntzak.

Ekitaldiko ondarearen emaitza ekonomikora egotz daitezkeen gastuak jasotzen dituzten kontuak barne hartzen ditu, betiere bere izaeraren edo xedearen arabera.

«Erosketak» 60 azpitaldeko eta «Izakinen aldakuntza» 61 azpitaldeko kontuen izenak eta kodeak orientagarriak dira; hortaz, erakunde bakoitzak jarduerak eskatu adina kontu gara ditzake.

Oro har, «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko kontu guztiak, ekitaldi-itxieran abonatuak dira, «Ekitaldiko emaitza» 129 kontuan zordunduta; horregatik, taldeko kontuen mugimendua adieraztean, zordunketa egiteko arrazoiak bakarrik azalduko dira. Salbuespenak direnean, zordunketa egiteko arrazoiak eta kontrakontuak adieraziko dira.

60. EROSKETAK

- 600. Salgai-erosketak.
- 601. Lehengai-erosketak.
- 602. Bestelako hornikuntzen erosketak.
- 605. Erakunde batzuentzat eskuratutako aktiboen erosketak.
- 606. Erosketen gaineko deskontuak, goiz ordaintzeagatik.
- 607. Beste erakunde batzuek egindako lanak.
- 608. Erosketen itzulpenak eta antzeko eragiketak.
- 609. Erosketengatiko rappelak.

600/601/602/605/607. ... erosketak/ Beste erakunde batzuek egindako lanak

«Merkataritzakoak» 30 azpitaldean, «Lehengaiak» 31 azpitaldean eta «Beste hornikuntza batzuk» 32 azpitaldean sartutako salgaien eta gainerako ondasunen hornikuntza jasotzen dute, saltzeko edo ekitaldi ekonomikoan zehar kontsumitzeko.

«Beste erakunde batzuentzat erositako edo eraikitako aktiboak» 37 azpitaldean, sartutako eskuraketak ere barne hartzen dituzte, aktibo horiek erakunde kudeatzaileak zuzenean eraikitzen ez dituenean.

Halaber, erakundearen ekoizpen-prozesuari dagozkion lanak ere jasotzen dira, baina beste erakunde batzuei enkargatu zaizkienean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

Erosketen zenbatekoan zordunduko dira, salgaiak jasotzen direnean, edo bidean jartzean erakundeak garraiatzen baditu, normalean

597. *Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo*

Correcciones valorativas por deterioro del valor de inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por entidades que no son del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 594, «Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», utilizando como contrapartida las subcuentas 6966, «Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades», y 7966, «Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades».

598. *Deterioro de valor de créditos a corto plazo*

Correcciones valorativas por deterioro del valor de créditos a corto plazo concedidos a entidades que no son del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 595, «Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas», utilizando como contrapartida las subcuentas 6971, «Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades», y 7971, «Reversión del deterioro de créditos a otras entidades».

GRUPO 6

COMPRAS Y GASTOS POR NATURALEZA

Aprovisionamientos de mercaderías y demás bienes adquiridos por la entidad para revenderlos, bien sea sin alterar su forma o sustancia, o previa adaptación, transformación o construcción.

Comprende las cuentas destinadas a recoger, de acuerdo con su naturaleza o destino, los gastos imputables al resultado económico patrimonial del ejercicio.

Las denominaciones y códigos de las cuentas de los subgrupos 60, «Compras», y 61, «Variación de existencias», son orientativas, por tanto, cada entidad podrá desarrollar tantas cuentas como su actividad exija.

En general todas las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», se abonan al cierre del ejercicio con cargo a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio»; por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia a los motivos de cargo. En las excepciones se citarán los motivos de abono y cuentas de contrapartida.

60. COMPRAS

- 600. Compras de mercaderías.
- 601. Compras de materias primas.
- 602. Compras de otros aprovisionamientos.
- 605. Compras de activos adquiridos para otras entidades.
- 606. Descuentos sobre compras por pronto pago.
- 607. Trabajos realizados por otras entidades.
- 608. Devoluciones de compras y operaciones similares.
- 609. «Rappels» por compras.

600/601/602/605/607. Compras de.../Trabajos realizados por otras entidades

Recogen el aprovisionamiento de mercaderías y demás bienes incluidos en los subgrupos 30, «Comerciales», 31, «Materias primas», y 32, «Otros aprovisionamientos», destinados a la venta o a ser consumidos durante el ejercicio económico.

También recogen las adquisiciones de bienes incluidos en el subgrupo 37, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades», cuando tales activos no se construyan directamente por la entidad gestora.

Comprenden también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras entidades.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán, por el importe de las compras, a la recepción de la mercancía, o a su puesta en camino si se transporta por cuen-

«Aurrekontu-hartzekodunak» 40 azpitaldeko eta «Aurrekontuzkoak ez diren hartzekodunak» 41 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

Zehazki, «Beste erakunde batzuek egindako lanak» 607 kontuan zordunduko dira beste erakunde batzuei enkargatutako lanak.

606. *Erosketen gaineko deskontuak, goiz ordaintzeagatik*

Hornitzaileek goiz ordaintzeagatik erakundeari emandako deskontuak eta antzekoak, hauek fakturan sartu ez direnean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) «Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen aurrekontua» 405 kontuan edo «Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Aurrekontu itxiak» 406 kontuan zordunduta abonatu da, normalean, goiz ordaintzeagatik emandako deskontu eta antzekoengatik.

b) Ekitaldi-itxieran zordunduko da, daukan saldoaren zenbatekoan, «Ekitaldiko emaitza» 129 kontuan abonatuta.

608. *Erosketen itzulpenak eta antzeko eragiketak*

Hornitzaileei itzultutako salgai- edo ondasun-sortak, normalean eskaeraren baldintzak ez betetzeagatik.

Kontu honetan ere arrazoi beragatik sortutako deskontuak eta antzekoak kontabilizatu dira, betiere faktura jaso ondokoak badira.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) «Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen aurrekontua» 405 kontuan edo «Merkataritza-eragiketengatik hartzekodunak. Aurrekontu itxiak» 406 kontuan zordunduta abonatu da, normalean, itzultzen diren erosketen zenbatekoagatik edo lortutako deskontu eta antzekoengatik. Itzultzen diren erosketak ordaindu badira, kontu honetan abonatu da, normalean, «Merkataritza-eragiketengatik zordunak» Indarrean dagoena aurrekontua» 435 kontuan zordunduta.

b) Ekitaldi-itxieran zordunduko da, daukan saldoaren zenbatekoan, «Ekitaldiko emaitza» 129 kontuan abonatuta.

609. *Erosketengatiko rappelak*

Eskaera-bolumen jakin batera heltzeagatik erakundeari egindako deskontuak eta antzekoak.

Oro har, honelakoa izango da kontuaren mugimendua:

a) Hornitzaileek erakundeari emandako rappelen zenbatekoan abonatu da, normalean «Aurrekontu-zordunak» 43 azpitaldeko kontuetan zordunduta.

b) Ekitaldi-itxieran zordunduko da, daukan saldoaren zenbatekoan, «Ekitaldiko emaitza» 129 kontuan abonatuta.

61. IZAKINEN ALDAKETA

610. Salgai-izakinen aldaketa.

611. Lehengai-izakinen aldaketa.

612. Bestelako hornikuntza-izakinen aldaketa.

610 / 611 / 612. ...aren izakinen aldaketa...

Kontu hauetan, ekitaldi-itxieran, «Merkataritzakoak» 30 azpitaldean, «Lehengaiak» 31 azpitaldean eta «Beste hornikuntza batzuk» 32 azpitaldean amaierako eta hasierako izakinen aldaketak erregistratzen dira.

Hasierako izakinen zenbatekoan zordunduko dira, eta amaierako izakinen zenbatekoan abonatu dira, «Merkataritzakoak» 30 azpitaldeko, «Lehengaiak» 31 azpitaldeko eta «Beste hornikuntza batzuk» 32 azpitaldeko kontuetan abonatuta eta zordunduta, hurrenez hurren.

Kontu hauetan ateratzen den saldoa «Ekitaldiko emaitza» 129 kontuan zordundu edo abonatu da, kasu bakoitzean dagokionaren arabera.

62. KANPOKO ZERBITZUAK

620. Ikerketa- eta garapen-gastuak.

621. Errentamenduak eta kanonak.

ta de la entidad, con abono generalmente, a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios», y 41, «Acreedores no presupuestarios».

En particular, la cuenta 607, «Trabajos realizados por otras entidades», se cargará a la recepción de los trabajos encargados a otras entidades.

606. *Descuentos sobre compras por pronto pago*

Descuentos y asimilados que le concedan a la entidad sus proveedores, por pronto pago, no incluidos en factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por los descuentos y asimilados concedidos, por pronto pago, con cargo, generalmente, a la cuenta 405, «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente» o, en su caso, a la cuenta 406, «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados».

b) Se cargará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

608. *Devoluciones de compras y operaciones similares*

Remesas devueltas a proveedores, normalmente por incumplimiento en las condiciones del pedido.

En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la recepción de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de las compras que se devuelvan, y en su caso, por los descuentos y similares obtenidos, con cargo, generalmente, a la cuenta 405, «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente» o, en su caso, a la cuenta 406, «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados». «Acreedores presupuestarios». Si las compras que se devuelven hubieran sido pagadas se abonará esta cuenta con cargo, generalmente, a la cuenta 435, «Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente».

b) Se cargará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

609. *«Rappels» por compras*

Descuentos y similares que le sean concedidos a la entidad, por haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Con carácter general su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los «rappels» que correspondan a la entidad, concedidos por los acreedores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 43, «Deudores presupuestarios».

b) Se cargará, por el saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

610. Variación de existencias de mercaderías.

611. Variación de existencias de materias primas.

612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

610 / 611 / 612. *Variación de existencias de...*

Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 30, «Comerciales», 31, «Materias Primas», y 32, «Otros aprovisionamientos».

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 30, «Comerciales», 31, «Materias Primas», y 32, «Otros aprovisionamientos».

El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

62. SERVICIOS EXTERIORES

620. Gastos de investigación y desarrollo.

621. Arrendamientos y cánones.

- 622. Konponketak eta kontserbazioa.
- 623. Profesional independenteen zerbitzuak.
- 624. Garraioak.
- 625. Aseguru-primak.
- 626. Banku-zerbitzuak eta antzekoak.
- 627. Publizitatea, propaganda eta harreman publikoak.
- 628. Hornikuntza.
- 629. Komunikazioak eta bestelako zerbitzuak.

Erakundeak eskuratutako bestelako zerbitzuak, «Erosketak» 60 azpitaldean sartzen ez direnak, eta ibilgetuaren eskuratze-prezioaren edo finantza-inbertsioen parte ez direnak.

Azpitaldeko kontuetan egindako zordunketak normalean «Aurrekontu-hartzekodunak» 40 azpitaldeko kontuetan abonatuko dira, obligazioa aintzatesteagatik.

620. *Ikerketa- eta garapen-gastuak*

Enpresei, unibertsitatei edo zientzia- edo teknologia-ikerketan aritzen diren bestelako erakundeei enkargatutako zerbitzuen ikerketa- eta garapen-gastuak jasotzen ditu, besteak beste.

621. *Errentamenduak eta kanonak*

Ondasun higigarri eta higiezinen alokairu edo errentamenduagatik sortutako gastuak, baita jabetza industrialaren edo jabetza intelektualaren hainbat adierazpen erabiltzeko eskubidea emateagatik ordaindutako zenbateko finko edo aldakorrek ere.

622. *Konponketak eta kontserbazioa*

Kontu honetan «Aktibo ez-korrientea» 2. taldean kontabilizatutako ondasunen mantentze-gastuak kontabilizatuko dira.

623. *Profesional independenteen zerbitzuak*

Erakundeari emandako zerbitzuengatik, profesionali ordaindutako zenbatekoak. Hor sartzen dira ekonomialari, abokatu, auditore, notario, eta abarren zerbitzu-sariak eta bitartekari independenteen komisiok.

624. *Garraioak*

Erakundearen kargura hirugarrenek egindako garraioa, ibilgetuaren edo izakinen eskuratze-prezioan sartu beharrekoa ez bada. Kontu honetan salmenten garraioak erregistratuko dira, besteak beste.

625. *Aseguru-primak*

Aseguru-primengatik erakundeak sortutako zenbatekoak, langileei dagozkienak izan ezik, zenbateko horiek kontu hauetan sartu behar baitira: «Erakundearen kargurako kotizazio sozialak» 642 kontuaren barruan, gizarte-segurantzako erregimenen kuotak direnean; «Pentsioen sistema osagarrietarako ekarpenak» 643 kontuan, pentsio-planetan edo erretiroko, ezintasuneko edo heriotzako egoerak estaltzeko antzeko beste sistema batean egindako ekarpenengatik; eta «Bestelako gastu sozialak» 649 kontuan, erakundeak beste batzuekin kontratatutako bizitza, eritasun, eta abarren aseguruagatik direnean.

626. *Banku-zerbitzuak eta antzekoak*

Banku-zerbitzuengatik eta antzeko kontzeptuengatik ordaindutako zenbatekoak, gastu finantzarioak ez direnak.

627. *Publizitatea, propaganda eta harreman publikoak*

Hiritarrei erakundearen zerbitzuak jakinarazteko dibulgazio, edizio, katalogo, erreperitorio eta propaganda eta publizitaterako beste edozein bideren gastuak, kultura, arte eta merkataritzako dibulgazio, orientazio edo sustapeneko kanpainak; gastu eta sarrera publikoen gastuei buruzko informazio-kanpainak, zor publikoaren jaulkipenenak; bide-segurtasunari buruzkoak; prebentzio-medikuntza eta elikadurari buruzkoak, eta, oro har, gizarte-hedabideen bitartez zerbitzu publikoen ezagutza eta laguntza bultzatzen dituztenak.

- 622. Reparaciones y conservación.
- 623. Servicios de profesionales independientes.
- 624. Transportes.
- 625. Primas de seguros.
- 626. Servicios bancarios y similares.
- 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
- 628. Suministros.
- 629. Comunicaciones y otros servicios.

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la entidad, no incluidos en el subgrupo 60, «Compras» o que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras.

Las cuentas del subgrupo se cargarán con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios», por el reconocimiento de la obligación.

620. *Gastos de investigación y desarrollo*

Recoge, entre otros, los gastos de investigación y desarrollo por servicios encargados a empresas, universidades u otras instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica.

621. *Arrendamientos y cánones*

Importe de los gastos, devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes, muebles e inmuebles, así como las cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial o de la propiedad intelectual.

622. *Reparaciones y conservación*

En esta cuenta se contabilizarán los gastos de sostenimiento de los bienes contabilizados en el grupo 2, «Activo no corriente», siempre que sean por cuenta de la entidad.

623. *Servicios de profesionales independientes*

Importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la entidad. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

624. *Transportes*

Transportes a cargo de la entidad, realizados por terceros, cuando no proceda incluirlos en el precio de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En esta cuenta se registrarán, entre otros, los transportes de ventas.

625. *Primas de seguros*

Cantidades devengadas por la entidad en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal, que deben contabilizarse dentro de la cuenta 642, «Cotizaciones sociales a cargo del empleador», cuando se trate de cuotas a los distintos regímenes de seguridad social, 643, «Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones», por el importe de las aportaciones devengadas a planes de pensiones u otro sistema análogo de cobertura de situaciones de jubilación, invalidez o muerte y en la 649, «Otros gastos sociales», cuando lo sean por seguros sobre la vida, enfermedad, etc. contratados por la entidad con otras entidades.

626. *Servicios bancarios y similares*

Cantidades satisfechas en concepto de servicios bancarios y similares, que no tengan la consideración de gastos financieros.

627. *Publicidad, propaganda y relaciones públicas*

Gastos de divulgación, edición, catálogos, repertorios y cualquier otro medio de propaganda y publicidad conducente a informar a los ciudadanos de los servicios de la entidad, campañas de divulgación, orientación y de fomento o promoción cultural, artística y comercial; las campañas informativas sobre gastos e ingresos públicos, emisión de deuda pública; seguridad vial; medicina preventiva y alimentación; y, en general, las que tiendan a propiciar el conocimiento y colaboración de los servicios públicos, a través de los diversos medios de comunicación social.

628. *Hornikuntza*

Elektrizitatea eta biltegitatu ezin den bestelako edozein hornikuntza.

629. *Komunikazioak eta bestelako zerbitzuak*

Telefonoko, telexeko, telegrafoko eta postako edo beste edozein komunikabideko gastuak, baita aurreko kontuetan jasotzen ez diren gainerako gastuak ere.

Kontu honetan kontabilizatuko dira, besteak beste, erakundeko langileen bidaia-gastuak, garraiokoak barne, eta beste kontu batzuetan sartu ez diren bulego-gastuak.

63. ZERGAK

631. Zergak.

634. Zeharkako zergen doikuntza negatiboak.

639. Zeharkako zergen doikuntza positiboak.

631. *Zergak*

Kontu honetan kontabilizatuko dira erakundeari zergaduna denean eskatutako zergak, beste kontu batzuetan kontabilizatu behar direnean izan ezik, egindako erosketengatik gastua areagotzen dutenak adibidez.

Zordunduko dira, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

634. *Zeharkako zergen doikuntza negatiboak*

Erregulazioak egin direlako eta erakundearen zerga-egoeran aldatetarik izan direlako zeharkako zergetan izandako gastu-gehikuntza.

Prorrata-erregela aplikatuta urteko erregulazioak egiten direnean, jasandako BEZ kengarrian sortzen diren diferentzia negatiboak zenbatekoa jasotzen du.

Eskuratze-zenbatekoarekin zordunduko da, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

Aldi berean, ondoz ondoko bi idazpen egingo dira. Lehenik, «Ogasun Publikoa, jasandako BEZ» 472 kontuan zordunduko da, bere sail-kontuen bitartez, «Jasandako BEZarengatik hartzekodunak» 410 kontuan abonatuta. Idazpen honek zeinu negatiboa du. Bigarrenik, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan zordunduko da, «Jasandako BEZarengatik hartzekodunak» 410 kontuan abonatuta.

639. *Zeharkako zergen doikuntza positiboak*

Erregulazioak egin direlako eta erakundearen zerga-egoeran aldatetarik izan direlako zeharkako zergetan izandako gastu-murrizketa.

Prorrata-erregela aplikatuta urteko erregulazioak egiten direnean, jasandako BEZ kengarrian sortzen diren diferentzia positiboak zenbatekoa jasotzen du.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Urteko erregulazioaren zenbatekoarekin abonatu da, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

Aldi berean, ondoz ondoko bi idazpen egingo dira. Lehenik, «Ogasun Publikoa, jasandako BEZ» 472 kontuan zordunduko da, bere sail-kontuen bitartez, «Jasandako BEZarengatik hartzekodunak» 410 kontuan abonatuta. Bigarrenik, «Jasandako BEZarengatik hartzekodunak» 410 kontuan zordunduko da, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 430 kontuan abonatuta.

b) Ekitaldi-itxieran zordunduko da, daukan saldoaren zenbatekoan, «Ekitaldiko emaitza» 129 kontuan abonatuta.

64. LANGILEEN GASTUAK ETA ZERBITZU SOZIALAK

640. Soldata.

641. Kalte-ordainak.

642. Erakundearen konturako kotizazio sozialak.

643. Pentsioen sistema osagarrietarako ekarpenak.

628. *Suministros*

Electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la calidad de almacenable.

629. *Comunicaciones y otros servicios*

Gastos de teléfono, télex, telégrafo y correos u otro medio de comunicación, así como aquellos gastos no comprendidos en las cuentas anteriores.

En esta cuenta se contabilizarán, entre otros, los gastos de viaje del personal de la entidad, incluidos los de transporte, y los gastos de oficina no incluidos en otras cuentas.

63. TRIBUTOS

631. Tributos.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

631. *Tributos*

En esta cuenta se contabilizan los tributos exigidos a la entidad cuando ésta sea contribuyente, excepto si los tributos deben contabilizarse en otras cuentas, como los que incrementan el gasto por compras realizadas.

Se cargarán con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», al reconocimiento de la obligación.

634. *Ajustes negativos en la imposición indirecta*

Aumento de los gastos por impuestos indirectos que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la entidad.

Recoge el importe de las diferencias negativas que resulten en el IVA soportado deducible, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la regla de prorrata.

Se cargará, por el importe de la regularización anual, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

Simultáneamente, se realizarán dos asientos consecutivos. Primero se cargará la cuenta 472, «Hacienda Pública, IVA soportado», a través de sus divisionarias, con abono a la cuenta 410 «Acreedores por IVA soportado». Este asiento es de signo negativo. En segundo lugar se cargará la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», con abono a la cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado».

639. *Ajustes positivos en la imposición indirecta*

Disminución de los gastos por impuestos indirectos que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la entidad.

Recoge el importe de las diferencias positivas que resulten en el IVA soportado deducible, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la regla de la prorrata.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de la regularización anual, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

Simultáneamente, se realizarán dos asientos consecutivos. Primero se cargará la cuenta 472, «Hacienda Pública IVA soportado», a través de sus divisionarias, con abono a la cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado». En segundo lugar, se cargará la cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», con abono a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

64. GASTOS DE PERSONAL Y PRESTACIONES SOCIALES

640. Sueldos y salarios.

641. Indemnizaciones.

642. Cotizaciones sociales a cargo de la entidad.

643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.

645. Zerbitzu sozialak.

649. Bestelako gastu sozialak.

6490. Langileen prestakuntza eta hobekuntza.

6491. Gizarte-ekintza.

6492. Aseguruak.

6499. Bestelako gastu sozialak.

Langileei emandako lansariak, ordaintzeko modua edo konzeptua edozein dela ere, erakundearen konturako Gizarte Segurantzako eta pentsioen erregimeneko kuotak, eta erakundeko langileen gainerako gastu sozialak.

Azpitalde honetako kontuak «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta zordunduko dira, normalean.

640. *Soldatak*

Erakundeko langileei emandako lansariak, finkoak eta ez-finkoak.

641. *Kalte-ordainak*

Erakundeko langileei egindako kalte edo galera baten ordainetan ematen diren zenbatekoak. Kontu honetan sartzen dira, zehazki, irazipenagatik eta erretiro aurreratuagatik ematen diren kalte-ordainak.

642. *Erakundearen konturako kotizazio sozialak*

Erakundeak (kontabilitate-subjektua) Gizarte Segurantzako eta pentsioen erregimenei langileengatik egindako ekarpenak.

643. *Pentsioen sistema osagarrietarako ekarpenak*

Erakundeko langileengatik pentsio-planetara edo erretiroa, ezintasuna edo heriotza aseguratzeko antzeko beste sistema batera egindako ekarpenen zenbatekoa.

645. *Zerbitzu sozialak*

Funtzionarioek, legeriaren arabera, beren alde edo senideen alde sortzen dituzten erretiro edo biziraupeneko pentsioak jasotzen dira kontu honetan, baita pertsonalki emandako aparteko pentsioak eta nahitaezko eszedentziadunen hartzeak ere, eta oro har, erakundeak ordaindutako prestazio guztiak, betiere langileentzako lansariak ez badira.

Onuradunen aurretiko prestazioen ondorio ez diren pertsonentzako pentsioak «Transferentziak» 650 kontura egotziko dira.

649. *Bestelako gastu sozialak*

Erakundeak lege-xedapenen bat betetzeko edo bere borondatez egiten dituen gastu sozialak.

65. TRANSFERENTZIAK ETA DIRU-LAGUNTZAK

650. Transferentziak.

651. Diru-laguntzak.

650. *Transferentziak*

Bereizitako eragiketak edo jarduerak finantzatzeko asmoz, diruzko edo espezieetako ematea xede dutenak, onuradunen aldetik zuzeneko kontraprestaziorik egon gabe.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

Hauetan abonatuta zordunduko da:

1) Normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan, aurrekontu obligazioa aintzatesteko ezarritako baldintzak bete direla jakitean.

2) Emandako ondasunaren arabera egokia den kontuan, espezieetako transferentziak direnean.

645. Prestaciones sociales.

649. Otros gastos sociales.

6490. Formación y perfeccionamiento del personal.

6491. Acción social.

6492. Seguros.

6499. Otros gastos sociales.

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen, cuotas a cargo de la entidad a los regímenes de seguridad social y de pensiones del personal a su servicio y los demás gastos de carácter social del personal dependiente de la misma.

Las cuentas de este subgrupo se cargarán, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el reconocimiento de la obligación.

640. *Sueldos y salarios*

Remuneraciones fijas y eventuales satisfechas al personal que preste sus servicios en la entidad.

641. *Indemnizaciones*

Cantidades que se entregan al personal de la entidad para resarcirle de un daño o perjuicio. Se incluyen específicamente en esta cuenta las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.

642. *Cotizaciones sociales a cargo de la entidad*

Recoge las aportaciones de la entidad, sujeto de la contabilidad, a los distintos regímenes de seguridad social y de pensiones del personal a su servicio.

643. *Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones*

Importe de las aportaciones devengadas a planes de pensiones u otro sistema análogo de cobertura de situaciones de jubilación, invalidez o muerte, en relación con el personal de la entidad.

645. *Prestaciones sociales*

Recoge las pensiones de jubilación y supervivencia que, con arreglo a la legislación correspondiente, causan en su favor o en el de sus familiares los funcionarios, así como las pensiones excepcionales entregadas a título personal, y haberes de excedentes forzosos, y en general, aquellas prestaciones que satisface la entidad, siempre que no se consideren remuneraciones al personal.

Las pensiones a personas que no son consecuencia de prestaciones previas de los beneficiarios, se imputarán a la cuenta 650, «Transferencias».

649. *Otros gastos sociales*

Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal, o voluntariamente por la entidad.

65. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

650. Transferencias.

651. Subvenciones.

650. *Transferencias*

Las que tienen por objeto una entrega dineraria o en especie sin contraprestación directa por parte de los beneficiarios, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará con abono a:

1) Generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», en el momento en que se tenga constancia de que se han cumplido las condiciones establecidas para el reconocimiento de la obligación presupuestaria.

2) La cuenta que corresponda según la naturaleza del bien que se entrega, en el caso de transferencias en especie.

651. *Diru-laguntzak*

Onuradunen aldetik zuzeneko kontraprestaziorik egin gabe diruzko edo espeziatuko ematea egitea xede dutenak, eta xede, asmo, jarduera edo proiektu zehatzera zuzenduta daudenak; halere, onuradunak finkatutako baldintza eta eskakizun guztiak bete behar ditu edo, bestela, emakida itzuli behar du.

Mugimendua «Transferentziak» 650 kontuarentzat azaldutakoaren antzekoa izango da.

66. GASTU FINANTZARIOAK

- 661. Jesapenen eta antzeko beste jaulkipen batzuen interesak.
- 662. Zorren interesak.
- 6625. Kreditu-erakundeekiko zorren interesak.
- 6626. Bestelako zorren interesak.
- 6628. Estaldura-tresna izendatutako truke finantzarioen interesak.
- 663. Zorren interesak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.
- 6630. Jesapenen eta antzeko beste jaulkipen batzuen interesak, taldeko erakundeak, talde anitzekoak eta elkartuak.
- 6631. Zorren interesak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.
- 6632. Beste zor batzuen interesak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.
- 664. Arrazoizko balioko finantza-tresnetan izandako galerak.
- 6640. Emaizetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko aktibo finantzarioen izandako galerak.
- 6641. Aktibo finantzario salgarrietan izandako galerak.
- 6642. Emaizetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko pasibo finantzarioetan izandako galerak.
- 6645. Estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioetan izandako galerak.
- 66451. Pasibo finantzarioen diru-fluxuen estaldurenak.
- 66452. Ondare garbiko partaidetzen estaldurenak.
- 66453. Zorra adierazten duten balioen arrazoizko balioko estaldurenak.
- 66454. Zorra adierazten duten balioen diru-fluxuen estaldurenak.
- 66459. Gertatzen ez diren aurreikusitako transakzioenak.
- 6646. Bestelako deribatu finantzarioetan izandako galerak.
- 665. Kostuko edo amortizatutako kostuko finantza-tresnetan izandako galerak.
- 6650. Kontu amortizatuko inbertsio finantzarioetan izandako galerak.
- 6651. Kostuan balioetsitako ondare-tresnen inbertsioetan izandako galerak.
- 6655. Kostu amortizatuko pasibo finantzarioetan izandako galerak.
- 666. Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin dauden finantza-tresnetan izandako galerak.
- 6660. Taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuekiko partaidetzetan izandako galerak.
- 6661. Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuen zorra adierazten duten balioetan izandako galerak.
- 6662. Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuei emandako kredituetan izandako galerak.
- 6663. Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin dauden pasibo finantzarioetan izandako galerak.
- 667. Kreditu kobraezinen galerak.
- 6670. Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin.
- 6671. Beste erakunde batzuekin.
- 668. Kanbio-diferentzia negatiboak.

651. *Subvenciones*

Las que tienen por objeto una entrega dineraria o en especie sin contraprestación directa por parte de los beneficiarios, destinándose a un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación por parte del beneficiario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 650 «Transferencias».

66. GASTOS FINANCIEROS.

- 661. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.
- 662. Intereses de deudas.
- 6625. Intereses de deudas con entidades de crédito.
- 6626. Intereses de otras deudas.
- 6628. Intereses de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
- 663. Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6630. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6631. Intereses de deudas con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6632. Intereses de otras deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 664. Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable.
- 6640. Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
- 6641. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.
- 6642. Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
- 6645. Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.
- 66451. De coberturas de los flujos de efectivo de pasivos financieros.
- 66452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.
- 66453. De coberturas del valor razonable de valores representativos de deuda.
- 66454. De coberturas de los flujos de efectivo de valores representativos de deuda.
- 66459. De transacciones previstas que no se produzcan.
- 6646. Pérdidas en otros derivados financieros.
- 665. Pérdidas en instrumentos financieros al coste amortizado o al coste.
- 6650. Pérdidas en inversiones financieras al coste amortizado.
- 6651. Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste.
- 6655. Pérdidas en pasivos financieros al coste amortizado.
- 666. Pérdidas en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6660. Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6661. Pérdidas en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas al coste amortizado.
- 6662. Pérdidas de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6663. Pérdidas en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas al coste amortizado.
- 667. Pérdidas de créditos incobrables.
- 6670. Con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6671. Con otras entidades.
- 668. Diferencias negativas de cambio.

669. Bestelako gastu finantzarioak.

661. Jesapenen eta antzeko beste jaulkipen batzuen interesak.

Ekitaldian sortutako interesen zenbatekoa, zorra adierazten duten balio negoziagarrietan gauzatutako kanpo-finantzaketari dago-kiona, taldeko erakundeek, talde anitzek eta elkartuek eskuratu gabe-koa, epemuga eta nola gauzatu den edozein izanda ere; epemu-gako errenboltso-balioaren eta zorraren hasierako balioaren arteko aldea, interes-tasa efektiboaren metodoaren arabera, egozteari dagozkion interesak ere barne hartuko dira.

Zordunduko da:

1) Interesak sortzean, «Epe luzeko jesapenak eta antzeko bes-te jaulkipen batzuk» 15 azpitaldeko, edo «Jesapenak eta epe motze-ko antzeko beste jaulkipen batzuk» 50 azpitaldeko kontuetan abo-natuta.

Epemugako errenboltso-balioaren eta zorraren hasierako balioaren arteko aldea negatiboa baldin bada, alderantzizko idaz-pena egongo da.

2) Ekitaldian sortutako eta mugaeguneratutako interesen zen-batekoan, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Inda-rrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

662. *Zorren interesak*

Jasotako maileguen eta amortizatu gabe dauden bestelako zorren interesen zenbatekoa, baldin eta taldeko erakundeekin, tal-de anitzekin eta elkartuekin ez badira, eta interesak gauzatzeko modua edozein dela ere.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Zordunduko da:

1) Interesak sortzean, normalean «Jasotako maileguenga-tik eta beste kontzeptu batzuegatik dauden epe luzeko zorrak» 17 azpitaldeko, eta «Jasotako maileguengatik eta beste kontzeptu batzuegatik epe motzeko zorrak» 52 azpitaldeko kontuetan abo-natuta.

2) Ekitaldian sortutako eta mugaeguneratutako interesen zen-batekoan, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Inda-rrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

663. *Zorren interesak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin*

Ekitaldian sortutako interesen zenbatekoa, taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin hartutako zorrei dagokiena, epemuga eta nola gauzatu den edozein izanda ere.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Zordunduko da:

1) Interesak sortzean, «Epe luzeko zorrak taldeko erakun-deekin, talde anitzekin eta elkartuekin» 16 azpitaldeko eta «Epe motzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin» 51 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

2) Ekitaldian sortutako eta mugaeguneratutako interesen zen-batekoan, «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Inda-rrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

664. *Arrazoizko balioko finantza-tresnetan izandako galerak*

Emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko aktibo finan-tzarioen, aktibo finantzario salgarrien eta emaitzetan aldaketak dituz-ten arrazoizko balioko pasibo finantzarioen kategorietan sailkatu-tako finantza-tresna guztiak arrazoizko balioan balioestean sortutako galerak.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Barne hartzen dituen azpikontuen eduki eta mugimendu hauek daude:

6640. Emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko aktibo finantza-rioen izandako galerak

Kategoria honetan sailkatutako aktibo finantzarioen arrazoiz-ko balioaren murrizketagatik, «Epe motzeko inbertsio finantzario-ak ondare-tresnetan» 540 kontuan abonatuta zordunduko da.

669. Otros gastos financieros.

661. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.

Importe de los intereses devengados durante el ejercicio, corres-pondientes a la financiación ajena instrumentada en valores representativos de deuda, que no hayan sido adquiridos por enti-dades del grupo, multigrupo y asociadas, cualquiera que sea el pla-zo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses, incluidos los intereses que correspondan a la imputación, según el método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda.

Se cargará:

1) Al devengo de los intereses con abono a cuentas del sub-grupo 15, «Empréstitos y otras emisiones análogas a largo plazo», o del subgrupo 50, «Empréstitos y otras emisiones análogas a cor-to plazo».

En caso de que la diferencia entre el valor de reembolso al ven-cimiento y el valor inicial de la deuda fuese negativa, el asiento será el inverso.

2) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obliga-ciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

662. *Intereses de deudas*

Importe de los intereses de los préstamos recibidos y otras deu-das pendientes de amortizar con entidades que no sean del gru-po, multigrupo y asociadas, cualquiera que sea el modo en que se instrumenten tales intereses.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará:

1) Al devengo de los intereses con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 17, «Deudas a largo plazo por présta-mos recibidos y otros conceptos», y 52, «Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos».

2) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obliga-ciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

663. *Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Importe de los intereses devengados durante el ejercicio, corres-pondientes a deudas con entidades del grupo, multigrupo y aso-ciadas, cualquiera que sea el plazo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará:

1) Al devengo de los intereses con abono a cuentas de los subgrupos 16, «Deudas a largo plazo con entidades del grupo, mul-tigrupo y asociadas», y 51, «Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

2) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obliga-ciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

664. *Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable*

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de todos los instrumentos financieros clasificados en las categorías de acti-vos financieros a valor razonable con cambios en resultados, acti-vos financieros disponibles para la venta y pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, incluidas las que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que compren-de es el siguiente:

6640. Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados

Se cargará por la disminución en el valor razonable de los acti-vos financieros clasificados en esta categoría con abono a la cuen-ta 540, «Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio».

Halaber, «Kontabilitate-estaldurak» 10. aintzatespen- eta balioespen-arauaren 5.2.1 atalaren lehenengo lerrokadan aurreikusitako kasuan, estalitako aktiboen arrazoizko balioaren murrizketagatik zordunduko da, aipatutako aktiboak adierazten dituen kontuan abonatuta.

6641. Aktibo finantzario salgarrietan izandako galerak

Kategoria honetan sailkatutako aktibo finantzarioak inoren-ganatzean, balioabetzean edo baja ematean zordunduko da, ondare garbian metatutako saldo negatiboarekin, eta «Aktibo finantzario salgarrietako galeren egozte» 902 kontuan abonatuta.

6642. Emaizetan aldaketak dituzten arrazoizko balio pasibo finantzarioetan izandako galerak

Kategoria honetan sailkatutako pasibo finantzarioen arrazoizko balioaren gehikuntzagatik, pasiboaren kontu egokian abonatuta zordunduko da.

6645. Estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioetan izandako galerak

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Barne hartzen dituen azpikontuen mugimendu hau dago:

66451/66452/66453/66454. ...*(r)en estaldurena*

Zordunduko da:

a) Estalduren kontabilitatean agintzen duten arauak aplikatzean ateratako zenbatekoarekin, «Estaldura-tresna izendatutako epe luzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak» 1760 azpikontuan, «Estaldura-tresna izendatutako epe luzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak» 2530 azpikontuan, «Estaldura-tresna izendatutako epe motzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak» 5260 azpikontuan edo «Estaldura-tresna izendatutako epe motzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak» 5430 azpikontuan abonatuta.

b) Ondare garbian zuzenean aintzatesitako zenbateko negatiboa ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura transferitzeagatik, «Estaldurengatik galeren egozte» 911 kontuan abonatuta.

66459. *Gertatzen ez diren aurreikusitako transakzioenak*

Ondare garbian zuzenean aintzatesitako zenbateko negatiboa ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura transferitzeagatik zordunduko da, «Estaldurengatik galeren egozte» 911 kontuan abonatuta, erakundeak uste duenean estalitako transakzio aurreikusia ez dela egingo.

6646. *Bestelako deribatu finantzarioetan izandako galerak*

Deribatu finantzarioaren arrazoizko balioaren murrizketagatik zordunduko da, «Epe luzeko beste deribatu finantzario batzuen-gatik pasiboak» 1761 azpikontuan, «Epe luzeko beste deribatu finantzario batzuen-gatik aktiboak» 2531 azpikontuan, «Epe motzeko beste deribatu finantzario batzuen-gatik pasiboak» 5261 azpikontuan edo «Epe motzeko bestelako deribatu finantzarioengatik aktiboak» 5431 azpikontuan abonatuta.

665. *Kostuko edo amortizatutako kostuko finantza-tresnetan izandako galerak*

Taldekoak, talde anitzekoak eta elkartukoak ez diren erakundeekin egin eta kostu amortizatuan edo kostuan balioetsitako finantza-tresnak inorenganatzean, balioabetzean edo baja ematean sortutako galerak, balio fidagarria zehazterik ez dagoen aktibo finantzario salgarriak direnean, «Kreditu kobraezinen galerak» 667 kontuan jaso beharreko kreditu-galerak izan ezik.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Egondako galeraren zenbatekoan zordunduko da, «Epe luzeko jesapenak eta antzeko beste jaulkipen batzuk» 15 azpitaldeko, «Jasotako maileguengatik eta beste kontzeptu batzuen-gatik dauden epe luzeko zorrak» 17 azpitaldeko, «Epe luzeko beste inbertsio finantzario batzuk» 25 azpitaldeko, «Jesapenak eta epe motzeko antzeko beste jaulkipen batzuk» 50 azpitaldeko, «Jasotako maileguengatik eta beste kontzeptu batzuen-gatik epe motzeko zorrak» 52 azpitaldeko eta «Epe motzeko inbertsio finantzarioak» 54 azpitaldeko kontuetan.

Asimismo, en el caso previsto en el primer párrafo del apartado 5.2.1 de la norma de valoración 10ª «Coberturas contables», se cargará por la disminución en el valor razonable de los activos cubiertos con abono a la cuenta representativa de dichos activos.

6641. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta

Se cargará en el momento en que se produzca la baja, enajenación o cancelación de los activos financieros clasificados en esta categoría, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

6642. Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados

Se cargará por el incremento en el valor razonable de los pasivos financieros clasificados en esta categoría con abono a la correspondiente cuenta del pasivo.

6645. Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura

Funcionará a través de sus divisionarias.

El movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

66451/66452/66453/66454. *De coberturas de...*

Se cargará:

a) Por el importe que resulte de aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono a las subcuentas 1760, «Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 2530, «Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 5260, «Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura», ó 5430, «Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura».

b) Por la transferencia a la cuenta del resultado económico patrimonial del importe negativo que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 911, «Imputación de pérdidas por coberturas».

66459. *De transacciones previstas que no se produzcan*

Se cargará con abono a la cuenta 911 «Imputación de pérdidas por coberturas» por la transferencia a la cuenta del resultado económico patrimonial del importe negativo que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, cuando la entidad no espere que tenga lugar la transacción prevista cubierta.

6646. *Pérdidas en otros derivados financieros*

Se cargará por la disminución en el valor razonable del derivado financiero con abono a las subcuentas 1761, «Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo», 2531, «Activos por otros derivados financieros a largo plazo», 5261, «Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo» ó 5431, «Activos por otros derivados financieros a corto plazo».

665. *Pérdidas en instrumentos financieros al coste amortizado o al coste*

Pérdidas producidas por la baja, enajenación, o cancelación de instrumentos financieros con entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas valorados al coste amortizado o al coste cuando se trate de activos financieros disponibles para la venta para los que no se puede determinar un valor razonable fiable, excepto las pérdidas de créditos que deban figurar en la cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará por la pérdida producida, con abono a cuentas de los subgrupos 15, «Empréstitos y otras emisiones análogas a largo plazo», 17, «Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos», 25, «Otras inversiones financieras a largo plazo», 50, «Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo», 52, «Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos» y 54, «Inversiones financieras a corto plazo».

666. *Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin dauden finantza-tresnetan izandako galerak*

Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin finantza-tresnak inorenganatzean, baliogabetzean edo baja ematean sortutako galerak, «Arrazoizko balioko finantza-tresnetan izandako galerak» 664 kontuan erregistratu beharrekoak izan ezik.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Sortutako galeraren zenbatekoan zordunduko da, «Epe luze-ko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin» 16 azpitaldeko, «Epe luzera egindako inbertsio finantzarioak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» 24 azpitaldeko, «Epe motzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin» 51 azpitaldeko eta «Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan epe motzera egindako inbertsio finantzarioak» 53 azpitaldeko dagozkion kontuetan abonatuta.

667. *Kreditu kobraezinen galerak*

Kaudimen-gabezia irmoengatik eta emandako kredituak eta bestelako kobrantza-eskubideak preskribatzeagatik sortutako galerak.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Egondako galerarekin zordunduko da, kreditua edo kobrantza-eskubidea adierazten duen kontuan abonatuta edo, aurrekontuko kobrantza-eskubideen galerak egonez gero, «Indarrean dagoen aurrekontuaren eskubide baliogabetuak» 438 kontuan edo «Aurrekontu itxien eskubide baliogabetuak» 539 kontuan, dagozkion sail-kontuen bitartez, egokia denaren arabera.

668. *Kanbio-diferentzia negatiboak*

Atzerri-monetako diruzko partidetako kanbio-tasaren aldaketek sortutako galerak.

Atzerri-monetako diruzko aktiboak eta pasiboak adierazten dituzten kontuetan abonatuta zordunduko da, ekitaldi-itxieran edo kontuetan baja ematean, inorenganatzean edo baliogabetzean kalkulutako diferentzia negatiboan zenbatekoan.

669. *Bestelako gastu finantzarioak*

Azpitalde honetako gainerako kontuetan jasotzen ez diren gastu finantzarioak.

Dauden gastuen zenbatekoarekin zordunduko da, normalean «Aintzatetsitako obligazioengatik hartzekodunak. Indarrean dagoen gastuen aurrekontua» 400 kontuan abonatuta.

67. **AKTIBO EZ-KORRIENTEETATIK, GESTIO ARRUNTEKO BESTE GASTU BATZUETATIK ETA EZOHICO GASTUETATIK SORTUTAKO GALERAK**

670. Ibilgetu ukiezinetik sortutako galerak.

671. Ibilgetu materialetik sortutako galerak.

672. Ondasun higiezinetak inbertsioetatik sortutako galerak.

674. Salgai dauden aktiboetatik sortutako galerak.

676. Gestio arrunteko bestelako galerak.

678. Ezohiko gastuak.

670 / 671 / 672 / 674.(e)tatik sortutako galerak . .

Ibilgetu ukiezina, materiala, ondasun higiezinetak inbertsioak eta salgai dauden aktiboak inorenganatzean, oro har, sortutako galerak, edo aipatutako aktiboan balio-galera berreskurazinen ondorioz edo hauen artean egindako birsailkapenak direla-eta inbertsioan guztiz edo zati batez baja ematean sortutakoak.

Gertatutako galerarekin zordunduko dira, «Ibilgetu ukiezinak» 20 azpitaldeko, «Ibilgetu materialak» 21 azpitaldeko, «Ondasun higiezinetak inbertsioak» 22 azpitaldeko edo «Salgai dauden aktiboak» 38 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

676. *Gestio arrunteko bestelako galerak*

Aurreko kontuetan agertzen ez diren izaera honetako galerak. Zehazki, tresneriaren urteko erregulazioa islatuko du.

Sortutako galerarekin zordunduko da, balio-galeraren arabera egokia den kontuan abonatuta.

666. *Pérdidas en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.*

Pérdidas producidas por la baja, enajenación, o cancelación de instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, excepto las que deban registrarse en la cuenta 664, «Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará por la pérdida producida, con abono a las cuentas correspondientes de los subgrupos 16, «Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 24, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 51, «Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

667. *Pérdidas de créditos incobrables*

Pérdidas producidas por insolvencias firmes y por prescripción de créditos concedidos y de otros derechos de cobro.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará por la pérdida producida con abono a la cuenta representativa del crédito o derecho de cobro o, en el caso de pérdidas de derechos de cobro presupuestarios, la cuenta 438, «Derechos cancelados de presupuesto corriente» o a la cuenta 439, «Derechos cancelados de presupuestos cerrados», a través de sus correspondientes divisionarias, según proceda.

668. *Diferencias negativas de cambio*

Pérdidas producidas por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda extranjera.

Se cargará con abono a las cuentas representativas de los activos y pasivos monetarios en moneda extranjera, por el importe de las diferencias negativas calculadas al cierre del ejercicio o en el momento de su baja en cuentas, enajenación o cancelación.

669. *Otros gastos financieros*

Gastos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo.

Se cargará, por el importe de los gastos incurridos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

67. **PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, OTROS GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA Y GASTOS EXCEPCIONALES**

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.

671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material.

672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.

674. Pérdidas procedentes de activos en estado de venta.

676. Otras pérdidas de gestión ordinaria.

678. Gastos excepcionales.

670 / 671 / 672 / 674. *Pérdidas procedentes de. . .*

Pérdidas producidas en general por la enajenación del inmovilizado intangible, material, las inversiones inmobiliarias, y los activos en estado de venta, o por la baja en inventario total o parcial como consecuencia de pérdidas por depreciaciones irreversibles de dichos activos o con motivo de las reclasificaciones que se realicen entre ellos.

Se cargarán, por la pérdida producida, con abono a las cuentas de los subgrupos 20, «Inmovilizaciones intangibles», 21, «Inmovilizaciones materiales», o 22, «Inversiones inmobiliarias», o 38, «Activos en estado de venta» que correspondan.

676. *Otras pérdidas de gestión ordinaria*

Las que teniendo esta naturaleza, no figuran en cuentas anteriores. En particular, reflejará la regularización anual de utillaje y herramientas.

Se cargará, por la pérdida producida, con abono a la cuenta correspondiente según la naturaleza de la disminución.

678. Ezohiko gastuak

Ezohiko izaera eta zenbateko esanguratsua duten gastuak eta galerak, duten izaeragatik «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko, edo «Ondare garbiari egotzitako gastuak» 8. taldeko beste kontu batzuetan kontabilizatu behar ez direnak.

Adibide gisa hauek aipa daitezke: zehapenak eta isunak, uholdeak eta bestelako istripuak, suteak direla-eta sortutakoak, hiru garrenei eman beharreko kalte-ordainak, eraturtako fidantzen gale-
ra edo murrizketa, eta abar.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

Ezohiko gastuen zenbatekoan zordunduko da, hauen izaera-
ren arabera egokia den kontuan abonatuta.

68. AMORTIZAZIOETARAKO ZUKIDURAK

- 680. Ibilgetu ukiezinaren amortizazioa.
- 6800. Ikerketako inbertsioaren amortizazioa.
- 6801. Garapeneko inbertsioaren amortizazioa.
- 6803. Jabetza industrialaren eta intelektualaren amortizazioa.
- 6806. Aplikazio informatikoen amortizazioa.
- 6807. Errentamendu-erregimenean erabilitako edo lagatako aktiboen gaineko inbertsioen amortizazioa.
- 6809. Bestelako ibilgetu ukiezinaren amortizazioa.
- 681. Ibilgetu materialaren amortizazioa.
- 6810. Lurren eta ondasun naturalen amortizazioa.
- 6811. Eraikuntzen amortizazioa.
- 6812. Azpiegituren amortizazioa.
- 6813. Ondare historikoaren ondasunen amortizazioa.
- 6814. Makineriaren eta tresneriaren amortizazioa.
- 6815. Instalazio teknikoaren eta beste instalazio batzuen amortizazioa.
- 6816. Altzarien amortizazioa.
- 6817. Informazioa prozesatzeko ekipamenduen amortizazioa.
- 6818. Garraio-elementuen amortizazioa.
- 6819. Bestelako ibilgetu materialaren amortizazioa.
- 682. Ondasun higiezinak inbertsioen amortizazioa.
- 6820. Lurretan egindako inbertsioen amortizazioa.
- 6821. Eraikuntzetan egindako inbertsioen amortizazioa.

680 / 681 / 682. ...*(r)en amortizazioa*

Ibilgetu ukiezinak eta materialak (erabiltzeagatik) eta ondasun higiezinak inbertsioek urtero jasaten duten gauzatutako balio-gale-
ra sistematikoen adierazpena.

Ekitaldiko zuzkiduraren zenbatekoan zordunduko dira, «Ibil-
getuaren amortizazio metatua» 28 azpitaldeko kontuetan abona-
tuta.

69. NARRIADURA-GALERAK

- 690. Ibilgetu ukiezinaren narriadura-galerak.
- 6903. Jabetza industrialaren eta intelektualaren narriadura-galerak.
- 6906. Aplikazio informatikoen narriadura-galerak.
- 6907. Errentamendu-erregimenean erabilitako edo lagatako aktiboen gaineko inbertsioen narriadura-galerak.
- 6909. Bestelako ibilgetu ukiezinaren narriadura-galerak.
- 691. Ibilgetu materialaren narriadura-galerak.
- 6910. Lurren eta ondasun naturalen narriadura-galerak.
- 6911. Eraikuntzen narriadura-galerak.
- 6912. Azpiegituren narriadura-galerak.
- 6913. Ondare historikoaren ondasunen narriadura-galerak.
- 6914. Makineriaren eta tresneriaren narriadura-galerak.

678. Gastos excepcionales

Pérdidas y gastos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», ni del grupo 8, «Gastos imputados al patrimonio neto».

A título enunciativo se indican los siguientes: sanciones y multas, los producidos por inundaciones y otros accidentes, incendios, indemnizaciones a terceros, pérdida o reducción de fianzas constituidas etc.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará, por el importe de los gastos excepcionales, con abono a la cuenta que corresponda según la naturaleza de los mismos.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES

- 680. Amortización del inmovilizado intangible.
- 6800. Amortización de inversión en investigación.
- 6801. Amortización de inversión en desarrollo.
- 6803. Amortización de propiedad industrial e intelectual.
- 6806. Amortización de aplicaciones informáticas.
- 6807. Amortización de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
- 6809. Amortización de otro inmovilizado intangible.
- 681. Amortización del inmovilizado material.
- 6810. Amortización de terrenos y bienes naturales.
- 6811. Amortización de construcciones.
- 6812. Amortización de infraestructuras.
- 6813. Amortización de bienes del patrimonio histórico.
- 6814. Amortización de maquinaria y utillaje.
- 6815. Amortización de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
- 6816. Amortización de mobiliario.
- 6817. Amortización de equipos para procesos de información.
- 6818. Amortización de elementos de transporte.
- 6819. Amortización de otro inmovilizado material.
- 682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.
- 6820. Amortización de inversiones en terrenos.
- 6821. Amortización de inversiones en construcciones.

680 / 681 / 682. *Amortización de...*

Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado intangible y material por su utilización y por las inversiones inmobiliarias.

Se cargarán, por la dotación del ejercicio, con abono a cuentas del subgrupo 28, «Amortización acumulada del inmovilizado».

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO

- 690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
- 6903. Pérdidas por deterioro de propiedad industrial e intelectual.
- 6906. Pérdidas por deterioro de aplicaciones informáticas.
- 6907. Pérdidas por deterioro de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
- 6909. Pérdidas por deterioro de otro inmovilizado intangible.
- 691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.
- 6910. Pérdidas por deterioro de terrenos y bienes naturales.
- 6911. Pérdidas por deterioro de construcciones.
- 6912. Pérdidas por deterioro de infraestructuras.
- 6913. Pérdidas por deterioro de bienes del patrimonio histórico.
- 6914. Pérdidas por deterioro de maquinaria y utillaje.

- 6915. Instalazio teknikoaren eta beste instalazio batzuen narriadura-galerak.
- 6916. Altzarien narriadura-galerak.
- 6917. Informazioa prozesatzeko ekipamenduen narriadura-galerak.
- 6918. Garraio-elementuen narriadura-galerak.
- 6919. Bestelako ibilgetu materialaren narriadura-galerak.
- 692. Ondasun higiezineta inbertsioen narriadura-galerak.
- 6920. Lurretan egindako inbertsioen narriadura-galerak.
- 6921. Eraikuntzetan egindako inbertsioen narriadura-galerak.
- 693. Izakinen eta salgai dauden beste aktibo batzuen narriadura-galerak.
- 6930. Amaituta eta ekoizpen-bidean diren produktuen narriadura-galerak.
- 6931. Salgaien narriadura-galerak.
- 6932. Lehengaien narriadura-galerak.
- 6933. Beste hornikuntza batzuen narriadura-galerak.
- 6937. Beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboen narriadura-galerak.
- 6938. Salgai dauden aktiboen narriadura-galerak.
- 696. Partaidetzen eta zorra adierazten duten balioen narriadura-galerak.
- 6960. Zuzenbide publikoko erakundeetako partaidetzen narriadura-galerak.
- 6961. Sozietate publikoetako partaidetzen narriadura-galerak.
- 6962. Zuzenbide pribatuko erakunde publikoetako partaidetzen narriadura-galerak.
- 6963. Beste taldeko erakunde, talde anitz eta elkartu batzuetako partaidetzen narriadura-galerak.
- 6964. Bestelako erakundeen ondare-tresnetako partaidetzen narriadura-galerak.
- 6965. Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen zorra adierazten duten balioen narriadura-galerak.
- 6966. Beste erakunde batzuen zorra adierazten duten balioen narriadura-galerak.
- 697. Kredituen narriadura-galerak.
- 6970. Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako kredituen narriadura-galerak.
- 6971. Beste erakunde batzuei emandako kredituen narriadura-galerak.

- 6915. Pérdidas por deterioro de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
- 6916. Pérdidas por deterioro de mobiliario.
- 6917. Pérdidas por deterioro de equipos para procesos de información.
- 6918. Pérdidas por deterioro de elementos de transporte.
- 6919. Pérdidas por deterioro de otro inmovilizado material.
- 692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
- 6920. Pérdidas por deterioro de inversiones en terrenos.
- 6921. Pérdidas por deterioro de inversiones en construcción.
- 693. Pérdidas por deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.
- 6930. Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
- 6931. Pérdidas por deterioro de mercaderías.
- 6932. Pérdidas por deterioro de materias primas.
- 6933. Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos.
- 6937. Pérdidas por deterioro de activos construidos o adquiridos para otras entidades.
- 6938. Pérdidas por deterioro de activos en estado de venta.
- 696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda.
- 6960. Pérdidas por deterioro de participaciones en entidades de derecho público.
- 6961. Pérdidas por deterioro de participaciones en sociedades públicas.
- 6962. Pérdidas por deterioro de participaciones en entes públicos de derecho privado.
- 6963. Pérdidas por deterioro de participaciones en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6964. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades.
- 6965. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6966. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades.
- 697. Pérdidas por deterioro de créditos.
- 6970. Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6971. Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades.

690 / 691 / 692. ...*(r)en narriadura-galerak*

Ibilgetu ukiezinaren eta materialaren eta ondasun higiezineta inbertsioen narriadura berreskuragarriengatik egindako balio-zuzenketa.

Estimatutako narriaduraren zenbatekoan zordunduko da, kontu hauetan abonatuta, hurrenez hurren: «Ibilgetu ukiezinaren balio-narriadura» 290 kontuan, «Ibilgetu materialaren balio-narriadura» 291 kontuan eta «Ondasun higiezineta inbertsioen balio-narriadura» 292.

693. *Izakinen eta salgai dauden beste aktibo batzuen narriadura-galerak*

Kontu honek bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

«Salgai dauden aktiboen narriadura-galerak» 6938 azpikontua kenduta, sail-kontu guztien definizioa eta mugimendu hauek dauka:

Balioaren zuzenketa da, ekitaldiaren itxieran egingo dena, izakinek itzulgarria den narriaduragatik egiten dena.

Estimatutako narriaduraren zenbatekoan zordunduko da, «Izakinen eta salgai dauden beste aktibo batzuen balio-narriadura» 39 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

«Salgai dauden aktiboen narriadura-galerak» 6938 azpikontua kenduta, sail-kontu guztien definizioa eta mugimendu hauek dauka:

690 / 691 / 692. *Pérdidas por deterioro de. . .*

Corrección valorativa por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado intangible, en el material y en las inversiones inmobiliarias.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 290, «Deterioro de valor del inmovilizado intangible», 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material», y 292, «Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias» respectivamente.

693. *Pérdidas por deterioro de existencias y otros activos en estado de venta*

Esta cuenta funcionará a través de sus divisionarias.

La definición y movimiento de todas las divisionarias salvo la subcuenta 6938, «Pérdida por deterioro de activos en estado de venta», son los siguientes:

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por el deterioro de carácter reversible en las existencias.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a cuentas del subgrupo 39, «Deterioro de valor de las existencias y otros activos en estado de venta».

La definición y el movimiento de la subcuenta 6938, «Pérdida por deterioro de activos en estado de venta», es el siguiente:

Salgai dauden aktiboen narriadura berreskuragarriengatik egindako balioespen-zuzenketa jasotzen du.

Estimaturako narriaduraren zenbatekoan zordunduko da, «Sagai dauden aktiboen balio-narriadura» 398 azpitaldeko kontuan abonatuta.

696. *Partaidetzen eta zorra adierazten duten balioen narriadura-galerak*

Ondare garbiko partaidetzen eta zorra adierazten duten balioen balio-narriaduragatik egindako balio-zuzenketa.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Estimaturako narriaduraren zenbatekoan zordunduko da, «Aktibo ez-korrienteen balio-narriadura» 29 azpitaldeko eta «Epe motzeko inbertsio finantzarioen balio-narriadura» 59 azpitaldeko dagozkien kontuetan abonatuta; eta «Epe luzeko inbertsio finantzarioak ondare-tresnetan» 250 kontuan, eta «Epe motzeko inbertsio finantzarioak ondare-tresnetan» 540 kontuan abonatuta, aktibo finantzario salgarrien narriadura egonez gero.

697. *Kredituen narriadura-galerak*

«Epe luzera egindako inbertsio finantzarioak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» 24 azpitaldeko, «Epe luzeko beste inbertsio finantzario batzuk» 25 azpitaldeko, «Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan epe motzera egindako inbertsio finantzarioak» 53 azpitaldeko, «Epe motzeko inbertsio finantzarioak» 54 azpitaldeko eta «Hartzekodunak eta zordunak» 4. taldeko kredituen balio-narriaduragatik egindako balio-zuzenketa.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Estimaturako narriaduraren zenbatekoan zordunduko da, «Aktibo ez-korrienteen balio-narriadura» 29 azpitaldeko eta «Epe motzeko inbertsio finantzarioen balio-narriadura» 59 azpitaldeko kontuetan edo «Kredituen balio-narriadura» 490 kontuan abonatuta, dagokionaren arabera.

Oharra: «Kredituen balio-narriadura» 490 kontuan, aurreikusitako bigarren aukera erabiltzean, kontabilitateko definizioa eta mugimendua kontu horretan ezarritakora egokituko dira.

7 TALDEA

IZAERAZKO SALMENTAK ETA SARRERAK

Eskumenak erabiliz erakundeak eskuratutako baliabideak jasotzen dira, baita ekitaldiko ondarearen emaitza ekonomikora egotz daitezkeen bestelako sarrera batzuk ere.

«Beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboengatik salmentak eta sarrerak» 70 azpitaldeko, eta «Izakinen aldaketa» 71 azpitaldeko kontuen izenak eta kodeak orientagarriak dira; hortaz, erakunde bakoitzak jarduerak eskatu adina kontu gara ditzake.

Oro har, «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldeko kontu guztiak ekitaldi-itxieran zordunduko dira, «Ekitaldiko emaitza» 129 kontuan abonatuta; horregatik, taldeko kontuen mugimendua adieraztean, abonua egiteko arrazoiak bakarrik azalduko dira. Salbuespenak direnean, zordunketa egiteko arrazoiak eta kontrakontuak adieraziko dira.

Talde honetan jasotako sarreretan jatorria duten aurrekontuko kobrantzen eskubideen ezeztatzeak «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldean egokia den kontuan zordunketa eginez erregistratuko dira, «Ezeztatutako eskubideak» 433 kontuan abonatuta. Halaber, Talde honetan jasotako sarreretan jatorria duten aurrekontu-sarreraren itzulketa-akordioak «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldean egokia den kontuan zordunketa eginez erregistratuko dira, «Kredituak itzultzeagatik eta beste minorazio batzuentzat hartzekodunak» 418 kontuan abonatuta, itzulketa-akordioa agintzen den unean.

70. BESTE ERAKUNDE BATZUENTZAT ERAKITAKO EDO ESKURATUTAKO AKTIBOENGATIK SALMENTAK ETA SARRERAK

700. Salgaien salmentak.

701. Produktu bukatuen salmentak.

702. Produktu erdibukatuen salmentak.

Recoge la corrección valorativa por deterioro de carácter reversible de los activos en estado de venta.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a la cuenta 398, «Deterioro de activos en estado de venta».

696. *Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda*

Corrección valorativa por deterioro del valor de participaciones en el patrimonio neto y de valores representativos de deuda.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas correspondientes de los subgrupos 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», y 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo», y con abono a la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», y 540, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», en caso de deterioro de activos financieros disponibles para la venta.

697. *Pérdidas por deterioro de créditos*

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 24, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 25, «Otras inversiones financieras a largo plazo», 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 54, «Inversiones financieras a corto plazo», y del grupo 4, «Acreedores y deudores».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas correspondientes de los subgrupos 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», y 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo», o a la cuenta 490, «Deterioro de valor de créditos», según corresponda.

Nota: Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, «Deterioro de valor de créditos», la definición y el movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

GRUPO 7

VENTAS E INGRESOS POR NATURALEZA

Comprende los recursos de la entidad derivados del ejercicio de sus competencias, así como, otros ingresos imputables al resultado económico patrimonial del ejercicio.

Las denominaciones y códigos de las cuentas de los subgrupos 70, «Ventas e ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades», y 71, «Variación de existencias», son orientativas, por tanto, cada entidad podrá desarrollar tantas cuentas como su actividad exija.

En general, todas las cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», se cargan al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio»; por ello al exponer el movimiento de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia a los motivos de abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

Las anulaciones de derechos de cobro presupuestarios con origen en ingresos recogidos en cuentas de este grupo se registrarán mediante un cargo a la cuenta que corresponda del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», con abono a la cuenta 433, «Derechos anulados». Asimismo los acuerdos de devolución de ingresos presupuestarios con origen en ingresos recogidos en cuentas de este grupo se registrarán mediante un cargo a la cuenta que corresponda del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», con abono a la cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones», en el momento en el que se dicte el acuerdo de devolución.

70. VENTAS E INGRESOS POR ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES

700. Ventas de mercaderías.

701. Ventas de productos terminados.

702. Ventas de productos semiterminados.

- 703. Azpiproduktuen eta hondarren salmentak.
- 704. Ontzien eta bilgarrien salmentak.
- 705. Zerbitzu-emateak.
- 706. Salmenten gaineko deskontuak, goiz ordaintzeagatik.
- 707. Sarrerak, beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboengatik.
- 7070. Egotzitako sarrerak, beste erakunde batzuentzat eraikitako aktiboen aurrerapen mailagatik.
- 7071. Egotzitako sarrerak, beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboak entregatzeagatik.
- 708. Salmenten itzulketak eta antzeko eragiketak.
- 709. Salmenten gaineko rappelak.

700 / 701 / 702 / 703 / 704. ...en salmentak

Prezio baten truke erakundearen (kontabilitatearen subjektua) trafikoko ondasunak ematea edo zerbitzuak ematea dakarten transakzioak.

Transakzioaren zenbatekoarekin abonatuko dira, «Aurrekontu-zordunak» 43 azpitaldeko kontuetan zordunduta.

705. Zerbitzu-emateak

Zuzenbide pribatuko erregimeneko zerbitzu-ematetik sortutako sarrerak jasotzen ditu; hortaz, kontraprestazio gisa tasa edo prezio publikoa dutenak «Tasak, prezio publikoak eta kontribuzio bereziak» 74 azpitaldean jasoko dira.

Mugimendua «Salgaien salmentak» 700 kontuarentzat azaldukoaren antzekoa da.

706. Salmenten gaineko deskontuak, goiz ordaintzeagatik

Erakundeak zordunei goiz ordaintzeagatik emandako deskontuak eta antzekoak, hauek fakturan sartu ez direnean.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) «Merkataritza-eragiketengatik zordunak. Indarrean dagoen aurrekontua» 435 kontuan edo «Merkataritza-eragiketengatik zordunak. Aurrekontu itxiak» 436 kontuan abonatuta zordunduko da, normalean, emandako deskontu eta antzekoengatik.

b) Ekitaldi-itxieran abonatuko da, daukan saldoaren zenbatekoan, «Ekitaldiko emaitza» 129 kontuan zordunduta.

707 Sarrerak, beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboengatik

Beste erakundeentzat aktiboak eraiki edo eskuratzegatik sortutako sarrerak jasotzen ditu. Erakundeak eraiki eta sarrera ekitaldiko emaitzara, aurrerapen-mailaren arabera, egotzita duten obrenagatik sortutakoak nahiz erakunde hartzaileari emandakoak, ekitaldian egotzi beharrekoak, jasota daude. Halaber, beste erakunde batzuentzat eskuratutako aktiboetatik sortutakoak ere jasota daude.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Barne hartzen dituen azpikontuen eduki eta mugimendu hauek daude:

7070. Egotzitako sarrerak, beste erakunde batzuentzat eraikitako aktiboen aurrerapen mailagatik

Beste erakunde batzuentzat aktiboak eraikitzeagatik sortutako sarrerak jasotzen ditu, baldin eta ondarearen emaitza ekonomikoaren konturako egozpena bere aurrerapen-mailaren arabera egiten bada.

Kontratuarekin lotutako sarreren zenbatekoan abonatuko da, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreren aurrekontua» 430 kontuan, «Ziurtatzeko dauden beste erakunde batzuentzat eraikitako aktiboengatik zordunak» 446 kontuan «Beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboen zordunak» 416 kontuan, egokia denaren arabera, gutxienez ekitaldi bakoitzaren amaieran.

- 703. Ventas de subproductos y residuos.
- 704. Ventas de envases y embalajes.
- 705. Prestaciones de servicios.
- 706. Descuentos sobre ventas por pronto pago.
- 707. Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades.
- 7070. Ingresos imputados por grado de avance de activos construidos para otras entidades.
- 7071. Ingresos imputados por entregas de activos construidos o adquiridos para otras entidades.
- 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
- 709. «Rappels» sobre ventas.

700 / 701 / 702 / 703 / 704. Ventas de...

Transacciones, con salida o entrega de los bienes o servicios objeto de tráfico de la entidad, sujeto de la contabilidad, mediante precio.

Se abonarán, por el importe de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 43, «Deudores presupuestarios».

705. Prestaciones de servicios

Recoge los ingresos derivados de la prestación de servicios en régimen de derecho privado, excluyéndose, por tanto, aquellos cuya contraprestación esté constituida por una tasa o un precio público, que figurarán en el subgrupo 74, «Tasas, precios públicos y contribuciones especiales»

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 700, «Venta de mercaderías».

706. Descuentos sobre ventas por pronto pago

Descuentos y asimilados que conceda la entidad a sus deudores por pronto pago, no incluidos en factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los descuentos y asimilados concedidos, con abono, generalmente, a las cuentas 435, «Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente», o en su caso, 436, «Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados».

b) Se abonará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

707 Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades

Recoge los ingresos derivados de la construcción o adquisición de activos para otras entidades. Incluye tanto los derivados de aquellas obras construidas por la entidad cuyo ingreso se impute al resultado del ejercicio en función del grado de avance de las mismas, como de aquellas que deban imputarse en el ejercicio en que se entreguen a la entidad destinataria. Asimismo incluye los derivados de los activos adquiridos para otras entidades.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprenden es el siguiente:

7070. Ingresos imputados por grado de avance de activos construidos para otras entidades

Recoge los ingresos derivados de la construcción de activos para otras entidades cuando su imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial se efectúe en función del grado de avance de la misma.

Se abonará por los ingresos relacionados con el contrato con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», la cuenta 446, «Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar» o la cuenta 416, «Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades», según proceda, al menos al final de cada ejercicio.

7071. Egotzitako sarrerak, beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboak entregatzeagatik

Beste erakunde batzuentzat aktiboak eraikitzeak sortutako sarre-
rak jasotzen ditu, baldin eta, ondarearen emaitza ekonomikoaren
konturako egozpena aktiboen erakunde hartzaileak jabetzari
datzekion arriskuak eta abantailak bere gain hartzen dituenean
egiten bada, normalean emateko momentuan. Beste erakundeentzat
aktiboak eskuratzeagatik sortutako sarrerak jasotzen ditu.

Kontratuarekin lotutako sarrearen zenbatekoan abonatu da,
«Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen
sarrearen aurrekontua» 4300 azpikontuan, edo «Beste erakunde
batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboentzako aurreraki-
nak» 416 kontuan zordunduta, aktiboak eraikitze edo eskuratzeko
aurrerakinak jaso direnean.

708. *Salmenten itzulketak eta antzeko eragiketak*

Zordunek itzulitako sortak, normalean eskaeraren baldintzak
ez betetzeagatik.

Kontu honetan ere arrazoi beragatik sortutako deskontuak eta
antzekoak kontabilizatuko dira, betiere faktura egin ondokoak
badira.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) «Merkataritza-eragiketengatik zordunak. Indarrean dago-
en aurrekontua» 435 kontuan edo «Merkataritza-eragiketengatik
zordunak. Aurrekontu itxiak» 436 kontuan abonatuta zordunduko
da, normalean, itzulitako salmenten zenbatekoagatik edo emandako
deskontu eta antzekoengatik. Itzultzen diren salmentak kobratu badi-
ra, kontu honetan zordunduko da, normalean, «Merkataritza-era-
giketengatik hartzekodunak» Indarrean dagoena aurrekontua» 405
kontuan abonatuta.

b) Ekitaldi-itxieran abonatu da, daukan saldoaren zenba-
tekoan, «Ekitaldiko emaitza» 129 kontuan zordunduta.

709. *Salmenten gainekeo rappelak*

Eskabide-bolumen jakin batera heltzeagatik emandako des-
kontuak eta antzekoak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Zordunei dagozkien edo emandako rappelen zenbateko-
an zordunduko da, normalean «Aurrekontu-hartzekodunak» 40 azpi-
taldeko kontuetan abonatuta.

b) Ekitaldi-itxieran abonatu da, daukan saldoaren zenba-
tekoan, «Ekitaldiko emaitza» 129 kontuan zordunduta.

71. IZAKINEN ALDAKETA

710. Ekoizpen-bidean diren produktuen izakinen aldaketa.

711. Produktu erdibukatuen izakinen aldaketa.

712. Produktu bukatuen izakinen aldaketa.

713. Azpiproduktuen, hondarren eta material berreskuratuen
izakinen aldaketa.

717. Beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako
aktiboen izakinen aldaketa.

710 / 711 / 712 / 713 / 717. ...aren izakinen aldaketa . .

Kontu hauen xedea, ekitaldi-itxieran, «Ekoizpen-bidean diren
produktuak» 33 azpitaldeko, «Produktu erdibukatuenak» 34 azpital-
deko, «Produktu bukatuenak» 35 azpitaldeko, «Aziproduktuak,
hondarrak eta berreskuratutako materialak» 36 azpitaldeko eta «Bes-
te erakunde batzuentzat erositako edo eraikitako aktiboak» 37 azpi-
taldeko izakinetan izandako aldaketa, hau da, ekitaldi-amaierako
eta -hasierako izakinen arteko diferentzia, erregistratzea da.

Hasierako izakinen zenbatekoan zordunduko dira eta amaie-
rako izakinen zenbatekoan abonatu dira, hurrenez hurren, aipa-
tutako «Ekoizpen-bidean diren produktuak» 33 azpitaldeko, «Pro-
duktu erdibukatuenak» 34 azpitaldeko, «Produktu bukatuenak» 35
azpitaldeko, «Aziproduktuak, hondarrak eta berreskuratutako
materialak» 36 azpitaldeko eta «Beste erakunde batzuentzat ero-
sitako edo eraikitako aktiboak» 37 azpitaldeko kontuetan.

7071. Ingresos imputados por entregas de activos construidos o adqui-
ridos para otras entidades

Recoge los ingresos derivados de la construcción de activos
para otras entidades cuando su imputación a la cuenta del resul-
tado económico patrimonial se efectúe en el momento en el que
la entidad destinataria de los activos asuma los riesgos y venta-
jas inherentes a la propiedad, generalmente, en el momento de su
entrega. Se incluyen los ingresos derivados de la adquisición de
activos para otras entidades.

Se abonará por los ingresos relacionados con el contrato con
carga a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Pre-
supuesto de ingresos corriente», o la cuenta 416, «Anticipos para
activos construidos o adquiridos para otras entidades», cuando se
hayan recibido anticipos para la construcción o adquisición de los
activos.

708. *Devoluciones de ventas y operaciones similares*

Remesas devueltas por deudores, normalmente por incum-
plimiento de las condiciones del pedido.

En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y simi-
lares originados por la misma causa, que sean posteriores a la emi-
sión de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de las ventas devueltas y en
su caso, por los descuentos y similares concedidos, con abono a
la cuenta 435, «Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto
corriente», o en su caso, a la cuenta 436, «Deudores por opera-
ciones comerciales. Presupuestos cerrados». Si las ventas devuel-
tas hubieran sido cobradas, se cargará esta cuenta con abono, gene-
ralmente, a la cuenta 405, «Acreedores por operaciones comerciales.
Presupuesto corriente».

b) Se abonará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con car-
go a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

709. *«Rappels» sobre ventas*

Descuentos y similares que se basan en haber alcanzado un
determinado volumen de pedidos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por los «rappels» que correspondan o sean
concedidos a los deudores, con abono, generalmente, a cuentas
del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios».

b) Se abonará, por el saldo, al cierre del ejercicio, con abo-
no a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

710. Variación de existencias de productos en curso.

711. Variación de existencias de productos semiterminados.

712. Variación de existencias de productos terminados.

713. Variación de existencias de subproductos, residuos y
materiales recuperados.

717. Variación de existencias de activos construidos o
adquiridos para otras entidades.

710 / 711 / 712 / 713 / 717. *Variación de existencias de . .*

Cuentas destinadas a registrar, al cierre de ejercicio, las varia-
ciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondien-
tes a los subgrupos 33, «Productos en curso», 34, «Productos semi-
terminados», 35, «Productos terminados», 36, «Subproductos,
residuos y materiales recuperados», y 37, «Activos construidos o
adquiridos para otras entidades».

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abo-
narán por el de las existencias finales, con abono y cargo, res-
pectivamente, a cuentas de los citados subgrupos 33, «Producción
en curso», 34, «Productos semiterminados», 35, «Productos ter-
minados», 36, «Subproductos, residuos y materiales recuperados»,
y 37, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades».

Kontu hauetan ateratzen den saldoa «Ekitaldiko emaitza» 129 kontuan zordundu edo abonatu da, kasu bakoitzean dagokionaren arabera.

72. ZERGA ZUZENAK

- 720. Pertsona fisikoen gaineko zerga.
- 721. Sozietateen gaineko zerga.
- 722. Oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga.
- 728. Beste zerga batzuk.

Azpitalde honetan kontraprestaziorik gabeko era guztietako sarrera galdatuak jasoko dira, baldin eta egitate zergagarria izaera juridiko edo ekonomikoko negozioak, egintzak edo egitateak badi-ra, eta hauek, ondare baten jabe izateagatik edo errenta bat lortzeagatik, subjektu pasiboaren kontribuzio-ahalmena agerian uzten badute.

Azpitalde honetako Kontuen mugimendua:

- a) Likidatutako zergen zenbatekoarekin abonatu da, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta abonatu da.
- b) Kredituak itzultzeagatik eta beste minorazio batzuegatik hartzekodunak» 418 kontuan abonatu zordunduko da, aintzatetsitako itzulketengatik.

720 /.../ 727. ...en gaineko zerga

Kontu hauetako bakoitzak izenak adierazten duen zerga jasotzen du.

728. Beste zerga batzuk

Azpitalde honetako gainerako kontuetan sartzen ez diren beste zerga batzuk jasotzen ditu.

73. ZEHARKAKO ZERGA

- 730. Ondare-eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga.
- 731. Balio erantsiaren gaineko zerga.
- 732. Zerga bereziak.
- 739. Beste zerga batzuk.

Azpitalde honetan kontraprestaziorik gabeko era guztietako sarrera galdatuak jasoko dira, baldin eta egitate zergagarria izaera juridiko edo ekonomikoko negozioak, egintzak edo egitateak badi-ra, eta hauek, ondasunen edo gastuaren zirkulazioa dela-eta, subjektu pasiboaren kontribuzio-ahalmena agerian uzten badute.

- a) Sortutako zergen zenbatekoarekin abonatu da, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.
- b) «Kredituak itzultzeagatik eta beste minorazio batzuegatik hartzekodunak» 418 kontuan abonatu zordunduko da, aintzatetsitako itzulketengatik.

739. Beste zerga batzuk

Erakundeak ezarritako zeharkako zergak jasotzen ditu.

74. TASAK, PREZIO PUBLIKOAK ETA KONTRIBUZIO BEREZIAK

- 740. Tasak.
- 741. Prezio publikoak.
- 744. Kontribuzio bereziak.

Azpitalde honetako Kontuen mugimendua:

Tasaren, prezio publikoaren edo kontribuzio bereziaren zenbatekoan abonatu da, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

740. Tasak

Erakundeak zerbitzuak eskaintzeagatik edo jarduerak egiteagatik eskatutako zuzenbide publikoko eta zerga izaerako sarre-rak, baita jabari publikoaren gaineko erabilera pribatibaren edo apro-betxamendu bereziaren ondorioz eskatutakoak ere.

El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

72. IMPUESTOS DIRECTOS

- 720. Impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- 721. Impuesto sobre sociedades.
- 722. Impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- 728. Otros impuestos.

Este subgrupo recoge todo tipo de ingresos exigidos sin con-traprestación cuyo hecho imponible esté constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que pongan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como con-secuencia de la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta.

El movimiento de las cuentas de este subgrupo es el siguiente:

- a) Se abonarán, por el importe de los impuestos liquidados, con cargo a la cuenta 430 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente»
- b) Se cargarán con abono a la cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones», por las devolucio-nes reconocidas.

720 /.../ 727. Impuesto sobre...

Cada una de estas cuentas recoge el impuesto a que se refie-re su denominación.

728. Otros impuestos

Recoge otros impuestos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo.

73. IMPUESTOS INDIRECTOS

- 730. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurí-dicos documentados.
- 731. Impuestos sobre el valor añadido.
- 732. Impuestos especiales.
- 739. Otros impuestos.

Se incluirán en este subgrupo todo tipo de ingresos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible esté constituido por nego-cios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que pon-gan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la circulación de los bienes o el gasto.

- a) Se abonarán, por el importe de los impuestos devenga-dos, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos recono-cidos. Presupuesto de ingresos corriente».
- b) Se cargarán con abono a la cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones», por las devolucio-nes reconocidas

739. Otros impuestos

Recoge los impuestos indirectos establecidos por la entidad.

74. TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES

- 740. Tasas.
- 741. Precios públicos.
- 744. Contribuciones especiales.

El movimiento de las cuentas de este subgrupo es el siguiente:

Se abonarán, por el importe de la tasa, precio público o con-tribución especial, según proceda, con cargo a la cuenta 430, «Deu-dores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

740. Tasas

Ingresos de derecho público y de carácter tributario que se exi-gen como consecuencia de la prestación de servicios o realización de actividades por la entidad, así como consecuencia de la utili-zación privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.

741. *Prezio publikoak, zerbitzuak emateagatik edo jarduerak egiteagatik*

Zerbitzuen prestazio jakin batzuekin eta tasako zerga-izaerarik ez duten zuzenbide publikoko erregimeneko jarduerak egitearekin edo zerbitzuak eskaintzearekin lotutako ondasun-emateen ondorioz eskatutako zuzenbide publikoko sarrerak.

744. *Kontribuzio bereziak*

Erakundeak obra publikoak egitean edo zerbitzu publikoak eza-rriri edo zabaltzean lortutako zuzenbide publikoko sarrerak.

75. TRANSFERENTZIAK ETA DIRU-LAGUNTZAK750. *Transferentziak.*751. *Finantzarioak ez diren ekitaldiko gastuetarako diru-laguntzak.*752. *Zor orokorrak kitatzeko diru-laguntzak.*753. *Ekitaldiko emaitzari egotzitako ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzak*7530. *Ibilgetu ez-finantzarioa finantzatzeko diru-laguntzak, ekitaldiko emaitzara amortizazioagatik egotziak.*7531. *Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzak, ekitaldiko emaitzari egotzitakoak, inorenganatzea edo baja dela-eta.*754. *Aktibo korrienteetarako eta gastuetarako diru-laguntzak, ekitaldiari egotzitakoak.*755. *Ekitaldiaren gastu finantzarioetarako diru-laguntzak.*756. *Ekitaldiari egotzitako eragiketa finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzak.*

Jasotako diru-laguntza eta transferentziengatik ekitaldiko emaitzara egotzi beharreko zenbatekoak.

Azpitalde honetako kontuek beren sail-kontuen bitartez funtzionatu dute.

750. *Transferentziak*

Erakundeak jasotako fondoak edo ondasunak, bere aldetiko kontraprestaziorik gabe, bereizi gabeko eragiketak edo jarduerak finantzatzeko direnak.

Hauetan zordunduta abonatu da:

1) Normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreren aurrekontua» 430 kontuan, transferentzia jasotzeko eskubidea sortzen denean.

2) Jasotako ondasunaren arabera egokia den kontuan, espezieltako transferentziak direnean.

751. *Finantzarioak ez diren ekitaldiko gastuetarako diru-laguntzak*

Ekitaldian sortutako eragiketa korrante zehatzak eta espezi-fikoak finantzatzeko erakundeak jasotako fondoak edo ondasunak. Horien barruan erakundeari gutxieneko errentagarritasuna ziurtatzeko edo ekitaldiko gastuak finantzatzeko emandako diru-laguntzak jasotzen dira.

Mugimendua «Transferentziak» 750 kontuarentzat azaldutakoaren antzekoa da.

752. *Zor orokorrak kitatzeko diru-laguntzak*

Erakundeak ondare-elementuaren finantzaketa espezifiko ez diren zorrak kitatzeko ekitaldian jasotzen dituenak biltzen ditu.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

Hauetan zordunduta abonatu da:

1) Normalean «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreren aurrekontua» 430 kontuan, diru-laguntza jasotzeko eskubidea sortzen denean.

2) Dagokion zorra adierazten duen kontuan, beste erakunde batzuek zorrak beren gain hartzen dituztenean.

741. *Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades*

Ingresos de derecho público que se exigen como consecuencia de entregas de bienes asociadas a determinadas prestaciones de servicios, y las prestaciones de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público que no tengan el carácter tributario de tasa.

744. *Contribuciones especiales*

Ingresos de derecho público derivados de la realización por la entidad de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

75. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES750. *Transferencias.*751. *Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio.*752. *Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas.*753. *Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta, imputadas al resultado del ejercicio.*7530. *Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización.*7531. *Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio por enajenación o baja.*754. *Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio.*755. *Subvenciones para gastos financieros del ejercicio.*756. *Subvenciones para la financiación de operaciones financieras imputadas al ejercicio.*

Importes que deben ser imputados al resultado del ejercicio por transferencias y subvenciones recibidas.

Las cuentas de este subgrupo funcionarán a través de sus divisionarias.

750. *Transferencias*

Fondos o bienes recibidos por la entidad, sin contraprestación directa por su parte, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

Se abonará con cargo a:

1) Generalmente, la cuenta 430, Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente, en el momento en que surja el derecho a la percepción de la transferencia.

2) La cuenta que corresponda según la naturaleza del bien que se reciba en el caso de transferencias en especie.

751. *Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio*

Fondos o bienes recibidos por la entidad para financiar operaciones corrientes concretas y específicas devengadas en el ejercicio. Dentro de ellas se incluyen las subvenciones concedidas a la entidad para asegurar una rentabilidad mínima o para financiar gastos del ejercicio.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 750, «Transferencias».

752. *Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas*

Recoge las recibidas por la entidad para la cancelación en el ejercicio de deudas que no supongan una financiación específica de un elemento patrimonial.

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará con cargo a:

1) Generalmente, a la cuenta 430 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente, en el momento en que surja el derecho a la percepción de la subvención

2) La cuenta representativa de la deuda que corresponda, en el caso de asunción de deudas por otras entidades.

753. *Ekitaldiko emaitzari egotzitako ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzak*

Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzetatik ekitaldiko emaitzara intsuldatutako zenbatekoa.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Barne hartzen dituen azpikontuen eduki eta mugimendu hauek daude:

7530. *Ibilgetu ez-finantzarioa finantzatzeko diru-laguntzak, ekitaldiko emaitzara amortizazioagatik egotziak*

Ibilgetu ez-finantzarioaren amortizazioagatik diru-laguntzaren ondarearen emaitza ekonomikoaren konturako diru-laguntzaren egozpenaren zenbatekoan abonatu da, «Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzen egozpena» 840 kontuan zordunduta.

7531. *Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzak, ekitaldiko emaitzara inorenganatzegatik edo bajagatik egotziak*

Aktiboaren inorenganatzegatik edo bajagatik diru-laguntzaren ondarearen emaitza ekonomikoaren konturako diru-laguntzaren egozpenaren zenbatekoan abonatu da, «Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzen egozpena» 840 kontuan zordunduta.

754/756.rako diru-laguntzak, ekitaldira egotziak

Aktibo korrienteak eta gastuak eta finantza-eragiketak finantzatzeko jasotako diru-laguntzetatik ekitaldiko emaitzara intsuldatutako zenbatekoa.

Egoztean diru-laguntzaren ondarearen emaitza ekonomikoaren kontuan abonatu da, «Aktibo korrienteak eta gastuak finantzatzeko diru-laguntzak egozte» 841 kontuan, edo «Eragiketa finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzak egozte» 842 kontuan zordunduta, xedearen arabera.

755. *Ekitaldiaren gastu finantzarioetarako diru-laguntzak*

Ekitaldian sortutako finantza-eragiketa zehatzak eta espezifikoak finantzatzeko erakundeak jasotako fondoak edo ondasunak.

Mugimendua «Transferentziak» 750 kontuarentzat azaldutakoaren antzekoa da.

76. SARRERA FINANTZARIOAK

760. Ondare garbiko partaidetzen sarrerak.

761. Zorra adierazten duten balioen sarrerak.

762. Kredituen sarrerak.

7620. Kredituen sarrerak.

7628. Estaldura-tresna izendatutako truke finantzarioen sarrerak.

763. Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan egindako inbertsioen sarrerak.

7630. Taldeko erakundeetan, talde anitzen eta elkartuen ondare garbiko partaidetzen sarrerak.

7631. Taldeko erakundeetan, talde anitzen eta elkartuen zorra adierazten duten balioen sarrerak.

7632. Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako kredituen sarrerak.

764. Mozkinak arrazoizko balioko finantza-tresnetan.

7640. Mozkinak emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko aktibo finantzarioetan.

7641. Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan.

7642. Mozkinak emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko pasibo finantzarioetan.

7645. Mozkinak estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioetan.

76451. Pasibo finantzarioen diru-fluxuen estaldurenak.

753. *Subvenciones para la financiación de inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta, imputadas al resultado del ejercicio*

Importe traspasado al resultado del ejercicio de las subvenciones recibidas para la financiación de inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprenden es el siguiente:

7530. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización

Se abonará, por el importe de la imputación de la subvención a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención por la amortización del inmovilizado no financiero, con cargo a la cuenta 840, «Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta».

7531. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio por enajenación o baja

Se abonará, por el importe de la imputación de la subvención a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención por la enajenación o baja del activo, con cargo a la cuenta 840, «Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta».

754/756. *Subvenciones para imputadas al ejercicio*

Importe traspasado al resultado del ejercicio de las subvenciones recibidas para la financiación de activos corrientes y gastos y de operaciones financieras.

Se abonará, en el momento de la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención, con cargo a la cuenta 841, «Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos», u 842, «Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras», en función de su destino.

755. *Subvenciones para gastos financieros del ejercicio*

Fondos o bienes recibidos por la entidad para financiar operaciones financieras concretas y específicas devengadas en el ejercicio.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 750, «Transferencias».

76. INGRESOS FINANCIEROS

760. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto.

761. Ingresos de valores representativos de deuda.

762. Ingresos de créditos.

7620. Ingresos de créditos.

7628. Ingresos de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

763. Ingresos de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7630. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7631. Ingresos de valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7632. Ingresos de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

764. Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable.

7640. Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

7641. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

7642. Beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

7645. Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

76451. De coberturas de los flujos de efectivo de pasivos financieros.

76452. Ondare garbiko partaidetzen estaldurenak.
76453. Zorra adierazten duten balioen arrazoizko balioaren estaldurenak.
76454. Zorra adierazten duten balioen diru-fluxuen estaldurenak.
76459. Gertatzen ez diren aurreikusitako transakzioenak.
7646. Mozkinak beste deribatu finantzario batzuetan.
765. Mozkinak kostuko edo kostu amortizatuko finantza-tresnetan.
7650. Mozkinak kostu amortizatuko inbertsio finantzarioetan.
7651. Mozkinak kostuan balioetsitako ondare-tresnen inbertsioetan.
7655. Mozkinak kostu amortizatuko pasibo finantzarioetan.
766. Mozkinak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkar-tuekin dauden finantza-tresnetan.
7660. Mozkinak taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako partaidetzetan.
7661. Mozkinak taldeko erakundeekin, talde anitzen eta elkar-tuen zorra adierazten duten balioetan.
7663. Mozkinak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkar-tuekin dauden pasibo finantzarioetan.
768. Kanbio-diferentzia positiboak.
769. Bestelako sarrera finantzarioak.

760. *Ondare garbiko partaidetzen sarrerak*

Taldekoak, talde anitzekoak eta elkartukoak ez diren erakundeetako ondare garbiko partaidetzetatik ekitaldian zehar sortutako erakundearen aldeko sarrerak.

Jaso beharreko dibidenduen zenbatekoan abonatu da, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, mugaeguneratutako dibidenduengatik, eta «Kobratu beharreko dibidendua» 545 kontuan, mugaeguneratu gabeko eta urtebetetik beherako muga-eguna duten dibidenduengatik.

761. *Zorra adierazten duten balioen sarrerak*

Taldekoak, talde anitzekoak eta elkartukoak ez diren erakundeekin zorra adierazten duten balioetatik ekitaldian zehar erakundearen alde sortutako interesak, epemugako errenbolto-balioaren eta zorren hasierako balioaren arteko diferentzia, interes-tasa efektiboaren metodoaren arabera, egozteari dagozkion interesak barne hartuta.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

Abonatu da:

1) Interesak sortzen direnean, «Epe luzeko beste inbertsio finantzario batzuk» 25 azpitaldeko, edo «Epe motzeko inbertsio finantzarioak» 54 azpitaldeko kontuetan zordunduta, dagokionaren arabera.

2) Ekitaldian zehar sortutako eta mugaeguneratutako interesen zenbatekoarekin, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

Abonatu edo zordunduko da, «Aktibo finantzario salgarrietan izandako mozkinak egozte» 802 kontuan, eta «Aktibo finantzario salgarrietako galeren egozte» 902 kontuan zordunduta edo abonatuta hurrenez hurren, interes-tasa efektiboaren metodoari jarraiki, epemugara arte mantendutako inbertsioan birsailkatu arte ondare garbian aintzatetsitako balio-aldaketak balioen hondar-bizitzan zehar egozteagatik.

762. *Kredituen sarrerak*

Taldekoak, talde anitzekoak eta elkartukoak ez diren erakundeekin taldeaguetan eta bestelako kredituetan sortutako interesen zenbatekoa.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Interesak sortzean abonatu da, normalean «Kredituen epe luzeko interesak» 257 kontuan, «Langileei emandako epe motze-

76452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.
76453. De coberturas del valor razonable de valores representativos de deuda.
76454. De coberturas de los flujos de efectivo de valores representativos de deuda.
76459. De transacciones previstas que no se produzcan.
7646. Beneficios en otros derivados financieros.
765. Beneficios en instrumentos financieros al coste amortizado o al coste.
7650. Beneficios en inversiones financieras al coste amortizado.
7651. Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste.
7655. Beneficios en pasivos financieros al coste amortizado.
766. Beneficios en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
7660. Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
7661. Beneficios en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas al coste amortizado.
7663. Beneficios en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas al coste amortizado.
768. Diferencias positivas de cambio.
769. Otros ingresos financieros.

760. *Ingresos de participaciones en el patrimonio neto*

Ingresos a favor de la entidad, devengados en el ejercicio, procedentes de participaciones en el patrimonio neto de entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas.

Se abonará, por el importe de los dividendos a percibir, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por los dividendos vencidos, y a la cuenta 545, «Dividendo a cobrar», por los dividendos no vencidos y con vencimiento no superior a un año.

761. *Ingresos de valores representativos de deuda*

Intereses de valores representativos de deuda de entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas, devengados a favor de la entidad en el ejercicio, incluidos los intereses que correspondan a la imputación, según el método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda.

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará:

1) Al devengo de los intereses, con cargo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 25, «Otras inversiones financieras a largo plazo», o 54, «Inversiones financieras a corto plazo», según proceda.

2) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

Se abonará o se cargará, con cargo o abono a las cuentas 802, «Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», respectivamente, por la imputación a lo largo de la vida residual de los valores, según el método del tipo de interés efectivo, de las variaciones de valor reconocidas en el patrimonio neto hasta el momento de su reclasificación a inversión mantenida hasta el vencimiento.

762. *Ingresos de créditos*

Importe de los intereses de préstamos y otros créditos de entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas devengados en el ejercicio.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará, al devengo de los intereses, con cargo, generalmente, a las cuentas 257, «Intereses a largo plazo de créditos»,

ko kredituak» 544 kontuan, edo «Kredituen epe motzeko interesak» 547 kontuan zordunduta, egokia denaren arabera, eta «Aintzatesitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreren aurrekontua» 430 kontuan, ekitaldian zehar sortutako eta mugae-guneratutako interesen zenbatekoan.

763. *Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan egindako inbertsioen sarrerak*

Taldeko erakundeetako, taldea anitzetako eta elkartuetako inbertsioetatik ekitaldian zehar sortutako erakundearen aldeko sarrerak.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Sail-kontu bakoitzaren mugimendua taldekoak, talde anitze-koak eta elkartukoak ez diren erakundeentzako ei dagozkien antze-koa da, kontrakontu gisa «Epe luzera egindako inbertsio finantzarioak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» 24 azpitaldeko eta «Taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan epe motzera egindako inbertsio finantzarioak» 53 azpitaldeko kontuak erabilia.

764. *Mozkinak arrazoizko balioko finantza-tresnetan*

Emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko aktibo finantzarioen, aktibo finantzario salgarrien eta emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko pasibo finantzarioen kategorietan sailkatutako finantza-tresna guztiak arrazoizko balioan balioestean sortutako mozkinak.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Barne hartzen dituen azpikontuen eduki eta mugimendu hauek daude:

7640. *Mozkinak emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko aktibo finantzarioetan*

Kategoria honetan sailkatutako aktibo finantzarioen arrazoizko balioa handitzeagatik abonatu-ko da, «Epe motzeko inbertsio finantzarioak ondare-tresnetan» 540 kontuan zordunduta.

Halaber, «Kontabilitate-estaldurak» 10. aintzatespen- eta balioespen-arauaren 5.2.1 atalaren lehenengo lerrokadan aurreikusitako kasuan, estalitako aktibo-ko arrazoizko balioa handitzeagatik abonatu-ko da, aipatutako aktiboak adierazten dituen kontuan zordunduta.

7641. *Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan*

Aktibo finantzarioak inorenganatzean, baliogabetzean edo baja ematean abonatu-ko da, ondare garbian metatutako saldo positiboarekin, eta «Aktibo finantzario salgarrietan izandako mozkinak egozte» 802 kontuan zordunduta.

7642. *Mozkinak emaitzetan aldaketak dituzten arrazoizko balioko pasibo finantzarioetan*

Kategoria honetan sailkatutako pasibo finantzarioen arrazoizko balioaren murrizketagatik abonatu-ko da, ondare-elementuaren kontu egokian zordunduta.

7645. *Mozkinak estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioetan*

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Barne hartzen dituen azpikontuen mugimendu hau dago:

76451/76452/76453/76454. ... (r) en estaldurena

Abonatu-ko da:

a) Estalduren kontabilitatean agintzen duten arauak aplikatzean ateratako zenbatekoarekin, «Estaldura-tresna izendatutako epe luzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak» 1760 azpikontuan, «Estaldura-tresna izendatutako epe luzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak» 2530 azpikontuan, «Estaldura-tresna izendatutako epe motzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak» 5260 azpikontuan edo «Estaldura-tresna izendatutako epe motzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak» 5430 azpikontuan zordunduta.

544, «Créditos a corto plazo al personal», o 547, «Intereses a corto plazo de créditos», según proceda y a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio.

763. *Ingresos de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Ingresos a favor de la entidad devengados en el ejercicio, provenientes de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El movimiento de cada divisionaria es análogo al de su correspondiente para entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas, utilizando como contrapartida las cuentas de los subgrupos 24, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

764. *Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable.*

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de todos los instrumentos financieros clasificados en las categorías de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, activos financieros disponibles para la venta y pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, incluidas las que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprenden es el siguiente:

7640. *Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados*

Se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos financieros clasificados en esta categoría con abono a la cuenta 540, «Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio».

Asimismo, en el caso previsto en el primer párrafo del apartado 5.2.1. de la norma de reconocimiento y valoración 10ª «Coberturas contables», se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos cubiertos con cargo a la cuenta representativa de dichos activos.

7641. *Beneficios en activos financieros disponibles para la venta*

Se abonará en el momento en que se produzca la baja, enajenación o cancelación de los activos financieros, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 802, «Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

7642. *Beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados*

Se abonará por la disminución en el valor razonable de los pasivos financieros con cargo a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

7645. *Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura*

Funcionará a través de sus divisionarias.

El movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

76451/76452/76453/76454. De coberturas de...

Se abonará:

a) Por el importe que resulte de aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con cargo a las subcuentas 1760, «Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 2530, «Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 5260, «Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura», ó 5430, «Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura».

b) Ondare garbian zuzenean aintzatsitako zenbateko positiboa ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura transferitzeagatik, «Estalduerengatik mozkinen egozte» 811 kontuan zordunduta.

76459. Gertatzen ez diren aurreikusitako transakzioenak

Ondare garbian zuzenean aintzatsitako zenbateko positiboa ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura transferitzeagatik abonatu da, «Estalduerengatik mozkinen egozte» 811 kontuan zordunduta, erakundeak uste duenean estalitako transakzio aurreikusia ez dela egingo.

7646. Mozkinak beste deribatu finantzario batzuetan

Deribatu finantzarioaren arrazoizko balio-handitzearen zenbatekoan abonatu da, «Epe luzeko beste deribatu finantzario batzuetatik pasiboak» 1761 azpikontuan, «Epe luzeko beste deribatu finantzario batzuetatik aktiboak» 2531 azpikontuan, «Epe motzeko beste deribatu finantzario batzuetatik pasiboak» 5261 azpikontuan edo «Epe motzeko bestelako deribatu finantzarioengatik aktiboak» 5431 azpikontuan zordunduta.

765. *Mozkinak kostuko edo kostu amortizatuko finantza-tresnetan*

Taldekoak, talde anitzekoak eta elkartukoak ez diren erakundeekin egin eta kostu amortizatuan edo kostuan balioetsitako finantza-tresnak inorenganatzean, balioegabetzean edo baja ematean sortutako mozkinak, aktibo finantzario salgarrietan arrazoizko balioa zehazterik ez dagoenean.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatu du.

Egondako mozkinaren zenbatekoan abonatu da, «Epe luzeko jesapenak eta antzeko beste jaulkipen batzuk» 15 azpitaldeko, «Jasotako maileguengatik eta beste kontzeptu batzuetatik dauden epe luzeko zorrak» 17 azpitaldeko, «Epe luzeko beste inbertsio finantzario batzuk» 25 azpitaldeko, «Jesapenak eta epe motzeko antzeko beste jaulkipen batzuk» 50 azpitaldeko, «Jasotako maileguengatik eta beste kontzeptu batzuetatik epe motzeko zorrak» 52 azpitaldeko eta «Epe motzeko inbertsio finantzarioak» 54 azpitaldeko kontuetan zordunduta.

766. *Mozkinak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin dauden finantza-tresnetan*

Taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin egindako finantza-tresnak inorenganatzean, balioegabetzean edo baja ematean sortutako mozkinak, «Mozkinak arrazoizko balioa finantza-tresnetan» 764 kontuan erregistratu beharrekoak izan ezik.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatu du.

Sortutako mozkinaren zenbatekoan abonatu da, «Epe luzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin» 16 azpitaldeko, «Epe luzera egindako inbertsio finantzarioak taldeko erakundeetan, talde anitzekin eta elkartuetan» 24 azpitaldeko, «Epe motzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin» 51 azpitaldeko eta «Taldeko erakundeetan, talde anitzekin eta elkartuetan epe motzera egindako inbertsio finantzarioak» 53 azpitaldeko dagozkion kontuetan zordunduta.

768. *Kanbio-diferentzia positiboak*

Atzerri-monetako diruzko partidetako kanbio-tasaren aldaketengatik sortutako mozkinak.

Atzerri-monetako diruzko aktiboak eta pasiboak adierazten dituzten kontuetan zordunduta abonatu da, ekitaldi-itxieran edo kontuetan baja ematean, inorenganatzean edo balioegabetzean kalkulaturako diferentzia positiboen zenbatekoan.

769. *Bestelako sarrera finantzarioak*

Azpitalde honetako gainerako kontuetan jasotzen ez diren sarrera finantzarioak. Hauek aipa ditzakegu, beste batzuen artean: kanpoan egindako finantza-eragiketarako abalen eta aseguruaren komisioa, berandutzako interesak kontzeptu guztiengatik, kreditu-erakundeetan irekitako bankuko kontu korronteen interesak, exekuzio-aldiko errekaruak, baita garaiz kanpoko aintzatespenena ere.

Sortutako zergen zenbatekoarekin abonatu da, «Aintzatesitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarrearen aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

b) Por la transferencia a la cuenta del resultado económico-patrimonial del importe positivo que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 811, «Imputación de beneficios por cobertura».

76459. De transacciones previstas que no se produzcan

Se abonará con cargo a la cuenta 811, «Imputación de beneficios por cobertura», por la transferencia a la cuenta del resultado económico patrimonial del importe positivo que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, cuando la entidad no espere que tenga lugar la transacción prevista cubierta.

7646. Beneficios en otros derivados financieros

Se abonará por el aumento en el valor razonable del derivado financiero con cargo a las subcuentas 1761, «Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo», 2531, «Activos por otros derivados financieros a largo plazo», 5261, «Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo», ó 5431, «Activos por otros derivados financieros a corto plazo».

765. *Beneficios en instrumentos financieros al coste amortizado o al coste*

Beneficios producidos por la baja, enajenación, o cancelación de instrumentos financieros con entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas valorados al coste amortizado o al coste, cuando para los activos financieros disponibles para la venta no se pueda determinar su valor razonable.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el beneficio producido, con cargo a cuentas de los subgrupos 15, «Empréstitos y otras emisiones análogas a largo plazo», 17, «Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos», 25, «Otras inversiones financieras a largo plazo», 50, «Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo», 52, «Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos», y 54, «Inversiones financieras a corto plazo».

766. *Beneficios en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Beneficios producidos por la baja, enajenación, o cancelación de instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, excepto las que deban registrarse en la cuenta 764, «Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el beneficio producido, con cargo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 16, «Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 24, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 51, «Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

768. *Diferencias positivas de cambio*

Beneficios producidos por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda extranjera.

Se abonará con cargo a las cuentas representativas de los activos y pasivos monetarios en moneda extranjera, por el importe de las diferencias positivas calculadas al cierre del ejercicio o en el momento de su baja en cuentas, enajenación o cancelación.

769. *Otros ingresos financieros*

Ingresos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo. Se pueden citar, entre otros, comisión por avales y seguros en operaciones financieras con el exterior, intereses de demora por todos los conceptos, intereses de cuentas corrientes bancarias abiertas en instituciones de crédito, los recargos del período ejecutivo, así como los de declaración extemporánea.

Se abonará, por el importe de los ingresos devengados, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

77. AKTIBO EZ-KORRIENTEETATIK, GESTIO ARRUNTEKO BESTE SARRERA BATZUETATIK ETA EZOHICO SARRERETATIK DATOZEN MOZKINAK

- 770. Ibilgetu ukiezinetik datozen mozkinak.
- 771. Ibilgetu materialetik datozen mozkinak.
- 772. Ondasun higiezinetak inbertsioetatik datozen mozkinak.
- 773. Itzulketak.
- 774. Salgai dauden aktiboetatik datozen mozkinak.
- 776. Errentamenduen ondoriozko sarrerak.
- 777. Bestelako sarrerak.
- 778. Ezohiko sarrerak.

770 / 771 / 772 / 774. ...*(e)tik datozen mozkinak*

Oro har, ibilgetu ukiezinak, ibilgetu materiala, ondasun higiezinetak inbertsioak eta salgai dauden aktiboak inorenganatzean sortutako mozkinak, edo hauen artean egindako birsailkapenen ondorioz sortutakoak.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

Hauetan zordunduta abonatuko dira:

1) «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan, inorenganatzean lortutako mozkinaren zenbatekoan.

2) Birsailkatzean, «Ibilgetu ukiezina» 20 azpitaldeko, «Ibilgetu materialak» 21 azpitaldeko, «Ondasun higiezinetak inbertsioak» 22 azpitaldeko edo «Salgai dauden aktiboak» 38 azpitaldeko kontuetan.

773. Itzulketak

Garrantzi erlatibo txikia duten, eta aplikatu beharreko araudiarekin bat etorritik, erakundearen sarreraren aurrekontura egotzi beharreko gastu ekonomikoetatik sortutako ordainketa-itzulketen zenbatekoa biltzen du.

Garrantzi erlatiboa duten itzulketak izaerazko gastuen dagoen kontuan erregistratuko dira, aurreko ekitaldietan egindako zenbateko esanguratsuko akatsen ondoriozko itzulketak izan ezik. Horiek «Aurreko ekitaldiko emaitzak» 120 kontuan erregistratuko dira.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

Aurrekontuko sarrerak aintzatestean abonatuko da, «Aintzatetsitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreraren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta.

776. Errentamenduen ondoriozko sarrerak

Ondasun higiezinak alokatzeagatik edo hirugarrenek erabili edo baliatzeko lagatako higiezinengatik sortutakoak.

Erakundeak era guztietako emakidetatik eta aprobetxamendu berezietatik jaso ditzakeenak ere barne hartzen ditu. Jabari publikoaren erabilera pribatiboagatik edo aprobetxamendu bereziagatik sortutako sarrerak ez dira eman sartzen, «Tasak» 740 kontuan jasota baitaude.

Kontuaren mugimendua «Itzulketak» 773 kontuarentzat azaldukoaren antzekoa da.

777. Bestelako sarrerak

Erakundeak sortutako sarrera ez-finantzarioak, gainerako kontuetan jasota ez daudenak. Adibide gisa hauek aipa daitezke: hirugarrenei hainbat zerbitzu behin-behinean ematean sortutakoak, arlo guztietako behin-behineko baliabideak, isunak eta zehapenak...

Kontuaren mugimendua «Itzulketak» 773 kontuarentzat azaldukoaren antzekoa da.

778. Ezohiko sarrerak

Ezohiko izaera duten eta zenbateko esanguratsua duten mozkinak eta sarrerak, duten ezaugarriengatik «Izaerazko salmentak eta sarrerak» 7. taldeko, edo «Ondare garbiari egotzitako sarrerak» 9. taldeko beste kontu batzuetan kontabilizatu behar ez direnak.

Hauen artean, kaudimen-gabezia irmoa dela-eta amortizatu ziren kredituetatik eratorritakoak, obligazioak preskribatzen era-

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, OTROS INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA E INGRESOS EXCEPCIONALES

- 770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.
- 771. Beneficios procedentes del inmovilizado material.
- 772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.
- 773. Reintegros.
- 774. Beneficios procedentes de activos en estado de venta.
- 776. Ingresos por arrendamientos.
- 777. Otros ingresos.
- 778. Ingresos excepcionales.

770 / 771 / 772 / 774. *Beneficios procedentes de...*

Beneficios producidos, en general, en la enajenación de inmovilizado intangible, inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y activos en estado de venta, o con motivo de las reclasificaciones que se produzcan entre ellos.

Su movimiento es el siguiente:

Se abonarán con cargo a:

1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por el beneficio obtenido en la enajenación.

2) Las cuentas de los subgrupos 20 «Inmovilizado intangible», 21 «Inmovilizaciones materiales», 22 «Inversiones inmobiliarias» o 38 «Activos en estado de venta» en el momento de la reclasificación.

773. Reintegros

Recoge el importe de los reintegros de pagos derivados de gastos económicos que tengan poca importancia relativa y que, de acuerdo con la normativa aplicable, se deban imputar al presupuesto de ingresos de la entidad.

Aquellos reintegros que tengan importancia relativa se registrarán en la correspondiente cuenta de gastos por naturaleza, salvo los derivados de errores, de importe significativo, producidos en ejercicios anteriores que se registrarán en la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará, al reconocimiento de los ingresos presupuestarios, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

776. Ingresos por arrendamientos

Los devengados por el alquiler de bienes muebles e inmuebles cedidos para el uso o disposición de terceros.

Comprende, también, los derivados de todo tipo de concesiones y aprovechamientos especiales que la entidad pueda percibir. No se incluyen aquí los ingresos producidos por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, recogidos en la cuenta 740, «Tasas».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 773 «Reintegros».

777. Otros ingresos

Ingresos no financieros, no recogidos en otras cuentas, devengados por la entidad. A título de ejemplo se pueden citar: los originados por la prestación eventual de ciertos servicios a terceros, recursos eventuales de todos los ramos, multas y sanciones etc.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 773 «Reintegros».

778. Ingresos excepcionales

Beneficios e ingresos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 7 «Ventas e ingresos por naturaleza» ni del grupo 9 «Ingresos imputados al patrimonio neto».

Se incluirán, entre otros, los derivados los procedentes de aquellos créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias fir-

torritakoak eta diru-laguntzan emandako aktiboak itzultzean edo doan erabiltzeko lagatako aktiboak aldez aurretik itzultzean sortutakoak sartuko dira, besteak beste.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

Sarrerak aintzatestean abonatu da, beren jatorriaren arabera egokia den kontuan zordunduta.

78. ERAKUNDERAKO EGINDAKO LANAK

- 780. Ibilgetu ukiezinera egindako lanak.
- 781. Ibilgetu materialerako egindako lanak.
- 782. Ondasun higiezineta inbertsioetarako egindako lanak.
- 783. Ekoizpen-bidean diren ondasun higiezineta inbertsioetarako eta ibilgetuetarako egindako lanak.
- 784. Ibilgetu ukiezinera egotzitako gastu finantzarioak.
- 785. Ibilgetu materialera egotzitako gastu finantzarioak.
- 786. Ondasun higiezineta inbertsioetara egotzitako gastu finantzarioak.
- 787. Indarrean dauden ibilgetu eta ondasun higiezineta inbertsioetara egotzitako gastu finantzarioak.

Azpitalde honetako kontuetan erakundeak, bere ekipamenduak eta langileak erabiliz, bere ibilgeturako egindako lanen kostua jasotzen da.

Halaber, beste erakunde publiko edo pribatu batzuek, enkar-gu bidez, ikerketako eta garapeneko inbertsioetarako egindako lanen kostua ere jasota dago.

Ekitaldian zehar, aipatutako lanak egitean sortutako gastuak «Izaerazko erosketak eta gastuak» 6. taldeko kontuetan zordunduko dira, «Aurrekontu-hartzekodunak» 40 azpitaldeko kontuetan abonatuta.

780. *Ibilgetu ukiezinera egindako lanak*

«Ibilgetu ukiezinak» 20 azpitaldean sartutako ondasunak sortzeko egindako ikerketa, eta garapeneko gastuak eta bestelako gastuak jasotzen dituen kontrakontua.

Inbentarioan jasotako gastuen urteko zenbatekoan abonatu da, «Ibilgetu ukiezinak» 20 azpitaldeko kontuetan zordunduta.

781. *Ibilgetu materialerako egindako lanak*

«Ibilgetu materialak» 21 azpitaldean jasotako ondasunak eta elementuak eraikitze edo handitzeko erakundeak izandako gastuen kontrakontua.

Gastuen urteko zenbatekoarekin abonatu da, «Ibilgetu materialak» 21 azpitaldeko kontuetan zordunduta.

782. *Ondasun higiezineta inbertsioetarako egindako lanak*

«Ondasun higiezineta inbertsioak» 22 azpitaldean jasotako ondasunak eta elementuak eraikitze edo handitzeko erakundeak izandako gastuen kontrakontua.

Gastuen urteko zenbatekoarekin abonatu da, «Ondasun higiezineta inbertsioak» 22 azpitaldeko kontuetan zordunduta.

783. *Ekoizpen-bidean diren ondasun higiezineta inbertsioetarako eta ibilgetuetarako egindako lanak*

Ekitaldian zehar egindako lanak, ekitaldi-itxieran bukatu gabe daudenak.

Gastuen urteko zenbatekoarekin abonatu da, «Ekoizpen-bidean diren ibilgetu materialak eta ondasun higiezineta inbertsioak» 23 azpitaldeko kontuetan zordunduta.

784. *Ibilgetu ukiezinera egotzitako gastu finantzarioak*

Ibilgetu ukiezinera egotzitako gastu finantzarioen kontrakontua.

Gastu finantzario egozgarrien urteko zenbatekoan abonatu da, «Ibilgetu ukiezinak» 20 azpitaldeko kontuetan zordunduta.

mes, los derivados de la prescripción de obligaciones, así como de los derivados de la reversión de activos entregados en subvención o de la reversión anticipada de activos cedidos en uso de forma gratuita, por incumplimiento de condiciones por parte del beneficiario.

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará, al reconocimiento de los ingresos, con cargo a la cuenta que corresponda en función del origen de los mismos.

78. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA ENTIDAD

- 780. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.
- 781. Trabajos realizados para el inmovilizado material.
- 782. Trabajos realizados para inversiones inmobiliarias.
- 783. Trabajos realizados para el inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.
- 784. Gastos financieros imputados al inmovilizado intangible.
- 785. Gastos financieros imputados al inmovilizado material.
- 786. Gastos financieros imputados a inversiones inmobiliarias.
- 787. Gastos financieros imputados al inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.

Las cuentas de este subgrupo recogen el coste de los trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado, utilizando sus equipos y su personal, que se activan.

También recogen el coste de los trabajos realizados, mediante encargo, por otros entes públicos o privados para inversiones en investigación y desarrollo.

Durante el ejercicio los gastos que se originen por la ejecución de dichos trabajos se cargarán a cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», con abono a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios».

780. *Trabajos realizados para el inmovilizado intangible*

Contrapartida de gastos de investigación y desarrollo y otros realizados para la creación de los bienes comprendidos en el subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles».

Se abonará, por el importe anual de los gastos que sean objeto de inventario, con cargo a cuentas del subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles».

781. *Trabajos realizados para el inmovilizado material*

Contrapartida de los gastos realizados por la entidad para la construcción o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales».

Se abonará, por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 21 «Inmovilizaciones materiales».

782. *Trabajos realizados para inversiones inmobiliarias*

Contrapartida de los gastos realizados por la entidad para la construcción o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

Se abonará, por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

783. *Trabajos realizados para el inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso*

Trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados al cierre del mismo.

Se abonará, por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 23, «Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso».

784. *Gastos financieros imputados al inmovilizado intangible*

Contrapartida de gastos financieros imputados al inmovilizado intangible.

Se abonará, por el importe anual de los gastos financieros imputables, con cargo a cuentas del subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles».

785. Ibilgetu materialera egotzitako gastu finantzarioak

Ibilgetu materialera egotzitako gastu finantzarioen kontrakontua.

Gastu finantzario egozgarrien urteko zenbatekoan abonatu da, «Ibilgetu materialak» 21 azpitaldeko kontuetan zordunduta.

786. Ondasun higiezineta inbertsioetara egotzitako gastu finantzarioak

Ondasun higiezineta inbertsioetara egotzitako gastu finantzarioen kontrakontua

Gastuen finantzario egozgarrien urteko zenbatekoarekin abonatu da, «Ondasun higiezineta inbertsioak» 22 azpitaldeko kontuetan zordunduta.

787. Indarrean dauden ibilgetu eta ondasun higiezineta inbertsioetara egotzitako gastu finantzarioak

Indarrean dauden ibilgetu eta ondasun higiezineta inbertsioetara egotzitako gastu finantzarioen kontrakontua

Gastu finantzario egozgarrien urteko zenbatekoarekin abonatu da, «Ekoizpen-bidean diren ibilgetu materialak eta ondasun higiezineta inbertsioak» 23 azpitaldeko kontuetan zordunduta.

79. HORNIDUREN ETA NARRIADURA-GALEREN SOBERAKINAK ETA APLIKAZIOAK

790. Ibilgetu ukiezinaren narriadura-itzulera.

7903. Jabetza industrialaren eta intelektualaren narriadura-itzulzea.

7906. Aplikazio informatikoen narriadura-itzulzea.

7907. Errentamendu-erregimenean erabilitako edo lagatako aktiboen gaineko inbertsioen narriadura-itzulera.

7909. Bestelako ibilgetu ukiezinaren narriadura-itzulera.

791. Ibilgetu materialaren narriadura-itzulera.

7910. Lurren eta ondasun naturalen narriadura-itzulera.

7911. Eraikuntzen narriadura-itzulera.

7912. Azpiegituren narriadura-itzulera.

7913. Ondare historikoaren ondasunen narriadura-itzulera.

7914. Makineriaren eta tresneriaren narriadura-itzulera.

7915. Instalazio teknikoaren eta beste instalazio batzuen narriadura-itzulera.

7916. Altzarien narriadura-itzulera.

7917. Informazioa prozesatzeko ekipamenduen narriadura-itzulera.

7918. Garraio-elementuen narriadura-itzulera.

7919. Bestelako ibilgetu materialaren narriadura-itzulera.

792. Ondasun higiezineta inbertsioen narriadura-itzulera.

7920. Lurren narriadura-itzulera.

7921. Eraikuntzen narriadura-itzulera.

793. Izakinen eta salgai dauden beste aktibo batzuen narriadura-itzulera.

7930. Amaituta eta ekoizpen-bidean diren produktuen narriadura-itzulera.

7931. Salgaien narriadura-itzulera.

7932. Lehengaien narriadura-itzulera.

7933. Beste hornidura batzuen narriadura-itzulera.

7937. Beste erakunde batzuentzat eraikitako edo eskuratutako aktiboen narriadura-itzulera.

7938. Salgai dauden aktiboen narriadura-itzulera.

795. Hornidura-soberakinak.

7952. Erantzukizunetarako hornidura-soberakina.

7953. Ibilgetu ez-finantzarioa eraitsi, erretiratu edo birgaitu delako hornidura-soberakinak.

7959. Bestelako hornidura-soberakinak.

796. Partaidetzen eta zorra adierazten duten balioen narriadura-itzulera.

785. Gastos financieros imputados al inmovilizado material

Contrapartida de los gastos financieros imputados al inmovilizado material.

Se abonará, por el importe anual de los gastos financieros imputables, con cargo a cuentas del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales».

786. Gastos financieros imputados a inversiones inmobiliarias

Contrapartida de los gastos financieros imputados a inversiones inmobiliarias.

Se abonará, por el importe anual de los gastos financieros imputables, con cargo a cuentas del subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

787. Gastos financieros imputados al inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso

Contrapartida de los gastos financieros imputados al inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.

Se abonará, por el importe anual de los gastos financieros imputables, con cargo a cuentas del subgrupo 23, «Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso».

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.

7903. Reversión del deterioro de propiedad industrial e intelectual.

7906. Reversión del deterioro de aplicaciones informáticas.

7907. Reversión del deterioro de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.

7909. Reversión del deterioro de otro inmovilizado intangible.

791. Reversión del deterioro del inmovilizado material.

7910. Reversión del deterioro de terrenos y bienes naturales.

7911. Reversión del deterioro de construcciones.

7912. Reversión del deterioro de infraestructuras.

7913. Reversión del deterioro de bienes del patrimonio histórico.

7914. Reversión del deterioro de maquinaria y utillaje.

7915. Reversión del deterioro de instalaciones técnicas y otras instalaciones.

7916. Reversión del deterioro de mobiliario.

7917. Reversión del deterioro de equipos para procesos de información.

7918. Reversión del deterioro de elementos de transporte.

7919. Reversión del deterioro de otro inmovilizado material.

792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.

7920. Reversión del deterioro de terrenos.

7921. Reversión del deterioro de construcciones.

793. Reversión del deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.

7930. Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.

7931. Reversión del deterioro de mercaderías.

7932. Reversión del deterioro de materias primas.

7933. Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos.

7937. Reversión del deterioro de activos construidos o adquiridos para otras entidades.

7938. Reversión del deterioro de activos en estado de venta.

795. Exceso de provisiones.

7952. Exceso de provisión para responsabilidades.

7953. Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.

7959. Exceso de otras provisiones.

796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda.

7960. Zuzenbide publikoko erakundeetako partaidetzen narriadura-itzulera.
7961. Sozietate publikoetako partaidetzen narriadura-itzulera.
7962. Zuzenbide pribatuko erakunde publikoetako partaidetzen narriadura-itzulera.
7963. Sozietate talde anitzetako eta elkartuetako partaidetzen narriadura-itzulera.
7965. Taldeko erakundeen, talde anitzen eta elkartuen zorra irudikatzen duten balioen narriadura-itzulera.
7966. Beste erakunde batzuen zorra adierazten duten balioen narriadura-itzulera.
797. Kredituen narriadura-itzulera.
7970. Taldeko erakundeei, talde anitzei eta elkartuei emandako kredituen narriadura-itzulera.
7971. Beste erakunde batzuei emandako kredituen narriadura-itzulera.
799. Ibilgetu materialaren narriadura-itzulera lagatako usu-fruktuagatik.

790 / 791 / 792. *Ibilgetu ...aren narriadura-itzulera*

Ibilgetu ukiezinaren, materialaren eta ondasun higiezinetakoinbertsioen balioa berreskuratzegatik, lehenago kontabilizatutakogaleren zenbatekoraino, egindako balio-zuzenketa.

Balio-zuzenketaren zenbatekoan abonatuko dira, «Ibilgetu ukiezinaren balio-narriadura» 290 kontuan, «Ibilgetu materialaren balio-narriadura» 291 kontuan eta «Ondasun higiezinetakoinbertsioen balio-narriadura» 292 kontuan zordunduta.

793. *Izakinen eta salgai dauden beste aktibo batzuen narriadura-itzulera*

Kontu honek bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

«Salgai dauden aktiboen narriadura-itzulera» 7938 sail-kontua kenduta, sail-kontu guztien definizioa eta mugimendu hauek daude:

Aurreko ekitaldia ixtean dagoen narriadura-zuzenketaren zenbatekoa.

Ekitaldi-itxieran abonatuko da, aurreko ekitaldian kontabilizatutako narriaduraren zenbatekoan, «Izakinen eta salgai dauden beste aktibo batzuen balio-narriadura» 39 azpitaldeko kontuetan zordunduta.

«Salgai dauden aktiboen narriadura-itzulera» 7938 azpikontuan definizio eta mugimendu hauek daude:

Salgai dauden ondasunen balioa berreskuratzegatik, lehenago kontabilizatutako narriadura-galeren zenbatekoraino, egindako balio-zuzenketaren zenbatekoa jasotzen du.

Balio-berreskurapenaren zenbatekoan abonatuko da, «Salgai dauden aktiboen narriadura» 398 kontuan zordunduta.

795. *Hornidura-soberakinak*

Egindako horniduraren eta ekitaldi-itxieran dagokion edo obligazioari erantzutean ordaindutako balioaren arteko diferentzia positiboa.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Balio-zuzenketaren zenbatekoan abonatuko da, «Epe luzeko hornidurak» 14 azpitaldeko edo «Epe motzeko hornidurak» 58 azpitaldeko kontu egokietan zordunduta.

796. *Partaidetzen eta zorra adierazten duten balioen narriadura-itzulera*

Ondare garbiko partaidetzen eta zorra adierazten duten balioen balioa berreskuratzegatik egindako balio-zuzenketa.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Balio-berreskurapenaren zenbatekoan abonatuko da, «Aktiboez-korrienteen balio-narriadura» 29 azpitaldeko eta «Epe motzekoinbertsio finantzarioen balio-narriadura» 59 azpitaldeko kontu egokietan zordunduta.

7960. Reversión del deterioro de participaciones en entidades de derecho público.
7961. Reversión del deterioro de participaciones en sociedades públicas.
7962. Reversión del deterioro de participaciones en entes públicos de derecho privado.
7963. Reversión del deterioro de participaciones en sociedades multigrupo y asociadas.
7965. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
7966. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades.
797. Reversión del deterioro de créditos.
7970. Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
7971. Reversión del deterioro de créditos a otras entidades.
799. Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material.

790 / 791 / 792. *Reversión del deterioro del inmovilizado...*

Corrección valorativa, por la recuperación de valor, del inmovilizado intangible del material y de las inversiones inmobiliarias, hasta el importe de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonarán por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 290, «Deterioro de valor del inmovilizado intangible», 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material», y 292, «Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias».

793. *Reversión del deterioro de existencias y de otros activos en estado de venta*

Esta cuenta funcionará a través de sus divisionarias.

La definición y el movimiento de todas las divisionarias salvo la 7938, «Reversión del deterioro de activos en estado de venta», son los siguientes:

Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará, al cierre del ejercicio, por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a las cuentas del subgrupo 39, «Deterioro de valor de las existencias y otros activos en estado de venta».

La definición y el movimiento de la subcuenta 7938, «Reversión del deterioro de activos en estado de venta» son los siguientes:

Recoge el importe de la corrección valorativa por la recuperación del valor de los bienes en estado de venta hasta el importe de las pérdidas por deterioro contabilizadas con anterioridad.

Se abonará, por el importe de la recuperación de valor, con cargo a la cuenta 398, «Deterioro de activos en estado de venta».

795. *Exceso de provisiones*

Diferencia positiva entre el importe de la provisión existente y el que corresponda al cierre del ejercicio o en el momento de atender la correspondiente obligación.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas correspondientes del subgrupo 14, «Provisiones a largo plazo», o del subgrupo 58, «Provisiones a corto plazo».

796. *Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda*

Corrección valorativa, por la recuperación del valor de participaciones en el patrimonio neto y de valores representativos de deuda.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el importe de la recuperación de valor, con cargo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes» y 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo».

797. *Kredituen narriadura-itzulera*

«Epe luzera egindako inbertsio finantzarioak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» 24 azpitaldeko, «Epe luze-ko beste inbertsio finantzario batzuk» 25 azpitaldeko, «Taldekota erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan epe motzera egindako inbertsio finantzarioak» 53 azpitaldeko, «Epe motzeko inbertsio finantzarioak» 54 azpitaldeko eta «Hartzekodunak eta zordunak» 4. taldeko kredituen balioa berreskuratzeagatik egindako balio-zuzenketa.

Bere sail-kontuen bitartez funtzionatuko du.

Balio-berreskurapenaren zenbatekoan abonatu da, azpitalde hauetako kontu egokietan zordunduta: «Aktibo ez-korrienteen balio-narriadura» 29 azpitaldeko eta «Epe motzeko inbertsio finantzarioen balio-narriadura» 59 azpitaldeko kontuetan eta «Kredituen balio-narriadura» 490 kontuan, dagokionaren arabera.

490 kontuan aurreikusitako bigarren aukera erabiltzean, kontabilitateko definizioa eta mugimendua kontu horretan ezarritakora egokituko dira.

799. *Ibilgetu materialaren narriadura-itzulera lagatako usufruktuagatik*

Erabilera lagatako ibilgetuaren balioa berreskuratzeagatik egindako balio-zuzenketa.

«Ibilgetu materialaren balio-narriadura lagatako usufruktuagatik» 299 kontuan zordunduta abonatu da, dagokion balio-galeraren zatiagatik edo kontuaren saldoagatik, dagokionaren arabera.

8 TALDEA

ONDARE GARBIARI EGOTZITAKO GASTUAK

Erakundearen ondare garbiaren murrizketak, sortutako ekitaldiko ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egotzi gabeak.

80. **AKTIBO FINANTZARIOEN BALIOESPENAGATIKO GALERAK**

800. Aktibo finantzario salgarrietan izandako galerak.

802. Aktibo finantzario salgarrietan izandako mozkinak egozteak.

Ekitaldian zehar «Aktibo finantzario salgarriak» kategorian sailkatutako aktibo finantzarioen arrazoizko balioan izandako aldaketa negatiboak jasotzen ditu, baita aipatutako aktibo horien arrazoizko balioan izandako aldaketa positiboan (aldeaz aurretik ondare garbian aintzatetsia) ondarearen emaitza ekonomikoaren konturako egozpena ere.

800. *Aktibo finantzario salgarrietan izandako galerak*

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Salgarritzat sailkatutako aktibo finantzarioen arrazoizko balioan izandako aldaketa negatiboekin (birsailkatzean sortzen direnak barne hartuta) zordunduko da, dagokien aktibo finantzarioen kontuetan zordunduta.

b) Ekitaldi-itxieran abonatu da, «Balioespen-doikuntzak aktibo finantzario salgarrietan» 133 kontuan zordunduta.

802. *Aktibo finantzario salgarrietan izandako mozkinak egozteak*

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Zordunduko da:

a.1) Aktibo finantzario salgarriei baja ematen zaienean edo inorenganatzan direnean (birsailkatu direnak ere barne hartuta), ondare garbian metatutako saldo positiboarekin, «Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan» 7641 azpikontuan abonatu da.

a.2) «Mugaegunera arte mantendutako inbertsioa» delakorra birsailkatzean, «Zorra adierazten duten balioen sarrerak» 761 kontuan abonatu da, aktibo finantzarioaren hondar-bizitzan zehar, interes-tasa efektiboaren metodoari jarraiki, ordura arte ondare garbian aintzatetsitako balio-gehikuntzak egozteagatik.

797. *Reversión del deterioro de créditos*

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 24, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 25, «Otras inversiones financieras a largo plazo», 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 54, «Inversiones financieras a corto plazo», y del grupo 4, «Acreedores y deudores».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el importe de la recuperación de valor, con cargo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», y 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo», y a la cuenta 490, «Deterioro de valor de créditos», según corresponda.

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y el movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

799. *Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material*

Corrección valorativa, por la recuperación de valor del inmovilizado cedido en uso.

Se abonará con cargo a la cuenta 299, «Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material», por la parte de depreciación que le corresponda o por el saldo de la cuenta, según corresponda.

GRUPO 8

GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

Disminuciones del patrimonio neto de la entidad que no se imputan a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en que se generan.

80. **PERDIDAS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS**

800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

802. Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

Recoge, durante el ejercicio, las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros clasificados en la categoría «Activos financieros disponibles para la venta», así como la imputación a la cuenta del resultado económico-patrimonial de las variaciones positivas en el valor razonable de dichos activos reconocidas previamente en el patrimonio neto.

800. *Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta*

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros clasificados como disponibles para la venta, incluidas las que se produzcan en caso de reclasificación, con abono a las cuentas de los correspondientes activos financieros.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

802. *Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta*

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo financiero disponible para la venta, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto con abono a la subcuenta 7641, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

a.2) En caso de reclasificación a «inversión mantenida hasta el vencimiento», con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación a lo largo de la vida residual del activo financiero, según el método del tipo de interés efectivo, de los incrementos de valor reconocidos hasta ese momento en el patrimonio neto.

b) Ekitaldi-itxieran abonatu da, «Balioespen-doikuntzak aktibo finantzario salgarrietan» 133 kontuan zordunduta.

81. ESTALDURA-ERAGIKETETAN IZANDAKO GASTUAK

810. Estaldurengatik galerak.

811. Estaldurengatik mozkinen egozte.

«Kontabilitateko estaldurak» 10. aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera, ondare garbiari egotzi beharreko estaldura-tresnetako galerak jasotzen ditu ekitaldian zehar, baita aldez aurretik ondare garbiari egotzitako estaldura-tresnetan izandako mozkinen ondarearen emaitza ekonomikoaren konturako transferentziak ere.

810. *Estaldurengatik galerak*

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ondare garbian egotzi beharreko estaldura-tresnako galararen zenbatekoarekin zordunduko da, oro har, «Estaldura-tresna izendatutako epe luzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak» 1760 azpikontuan, «Estaldura-tresna izendatutako epe luzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak» 2530 azpikontuan, «Estaldura-tresna izendatutako epe motzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak» 5260 azpikontuan edo «Estaldura-tresna izendatutako epe motzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak» 5430 azpikontuan abonatu.

b) Bere saldoaren zenbatekoan abonatu da, ekitaldi-itxieran, «Estaldura-tresnen balioespen-doikuntzak» 134 kontuan zordunduta.

811. *Estaldurengatik mozkinen egozte*

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Zordunduko da:

a.1) «Mozkinak estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioetan» 7645 kontuko azpikontu egokian abonatu, estaldura-kontabilitateko arauen arabera ondare garbian zuzenean aintzatesitako zenbateko positiboak ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura transferitu behar direnean.

a.2) Dagokion ondare-elementuaren kontuan abonatu, konpromiso irmoa betetzean edo aurreikusitako transakzioa egi-tean sortzen den aktibo edo pasiboaren hasierako baliora egozteagatik.

b) Bere saldoaren zenbatekoan abonatu da, ekitaldi-itxieran, «Estaldura-tresnen balioespen-doikuntzak» 134 kontuan zordunduta.

82. IBILGETU EZ-FINANTZARIOAREN BALIOESPENAGATIKO GASTUAK

820. Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntza negatiboak arrazoizko balioa gutxitzeagatik.

821. Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntza negatiboak amortizazioengatik.

822. Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntza negatiboak bajetako balio-galerengatik.

823. Mozkinak egozte ibilgetu ez-finantzarioaren balioespenen.

820. *Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntza negatiboak arrazoizko balioa gutxitzeagatik*

Kontu honetan, erakundeak errebalorizazio-eredua jarraitzen duenean ibilgetu ez-finantzarioko elementuek kontabilitateko balioari dagokionez izandako murrizketa jasotzen da, baita erabilera-aldaketen ondoriozko birsailkapenak eragindakoa ere, murrizketa hauek kontabilitateko errebalorizazio-eredutik kontabilitateko kostu-eredura aldatzea eragiten du.

Halaber, kontu honetan, arrazoizko balioaren arabera jasotako aktiboetan egutegian izandako aldaketen edo zenbateko estimatuan izandako aldaketen edo deskontu-tasan izandako aldaketen ondorioz desgiteagatik, birgaitzeagatik edo antzekoagatik izandako hornidura-gehikuntzak ere jasotzen dira.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

81. GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA

810. Pérdidas por coberturas.

811. Imputación de beneficios por coberturas.

Recoge, durante el ejercicio, las pérdidas en instrumentos de cobertura que deban imputarse al patrimonio neto, según establece la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables», así como las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial de beneficios en instrumentos de cobertura imputados previamente al patrimonio neto.

810. *Pérdidas por coberturas*

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de la pérdida en el instrumento de cobertura que deba imputarse en el patrimonio neto; con abono, generalmente, a las subcuentas 1760, «Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 2530, «Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 5260, «Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura», ó 5430, «Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura».

b) Se abonará por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

811. *Imputación de beneficios por coberturas*

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) Con abono a la subcuenta correspondiente de la cuenta 7645 «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», cuando según las normas de la contabilidad de coberturas deban transferirse a la cuenta del resultado económico patrimonial los importes positivos que se hayan reconocido directamente en el patrimonio neto.

a.2) Con abono a la cuenta del correspondiente elemento patrimonial, por la imputación al valor inicial del activo o pasivo que surja del cumplimiento de un compromiso en firme o de la realización de una transacción prevista.

b) Se abonará por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

82. GASTOS POR VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO NO FINANCIERO

820. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable.

821. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones.

822. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas.

823. Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero.

820. *Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable*

Cuenta que recoge, cuando la entidad siga el modelo de la revalorización, la disminución del valor razonable por el que se encuentran registrados los correspondientes elementos del inmovilizado no financiero con respecto a su valor contable, incluidas las derivadas de reclasificaciones por cambio de uso, cuando den lugar a cambios del modelo contable de la revalorización al modelo contable del coste.

Asimismo se recogen en esta cuenta los incrementos de la provisión por desmantelamiento, restauración o similar que sean consecuencia de cambios en el calendario, en el importe estimado de la misma o de un cambio en el tipo de descuento, en activos registrados por su valor razonable

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Zordunduko da:

a.1) Ibilgetu ez-finantzarioaren elementuen arrazoizko balio-ko aldaketa negatiboen zenbatekoan, aipatutako elementuari dagokion «Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntzak» 136 kontuko saldoaren mugarekin, dagozkion ondare-elementuak adierazten dituzten kontuetan abonatuta.

a.2) Desegiteagatik, birgaitzeagatik edo antzekoagatik egin-dako hornidura-balioespenaren gehikuntzen zenbatekoan, aipatutako elementuari dagokion «Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntzak» 136 kontuko saldoaren mugarekin, «Hornidurak, aktiboak eta pasibo kontingenteak» 17. aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera hala dagokionean.

b) Ekitaldi-itxieran abonatuko da, «Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntzak» 136 kontuan zordunduta.

821. *Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntza negatiboak amortizazioengatik*

Kontu honetan, erakundeak errebalorizazio-eredua jarraitzen duenean, kostu-ereduaren arabera ekitaldiko amortizazio-gastua gainditzen duen ekitaldiko amortizazioagatik gastuaren zatia jasotzen da.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Urteko amortizaziorako zuzkiduraren zenbatekoan zordunduko da, «Ibilgetuaren amortizazio metatua» 28 azpitalean dago-kion azpikontuan abonatuta, eta amortizatutako ondasunaren iza-eraren arabera.

b) Ekitaldi-itxieran abonatuko da, «Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntzak» 136 kontuan zordunduta.

822. *Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntza negatiboak bajetako balio-galerengatik*

Kontu honetan, erakundeak errebalorizazio-eredua jarraitzen duenean, inorenganatzean, bajaran edo bestelakoan izandako gale-ra jasotzen da.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Aktibo ez-korrienteen arrazoizko balioan izandako aldaketa negatiboekin zordunduko da, ondare-elementu egokien kontuetan abonatuta, aipatutako ibilgetuari dagokion «Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntzak» 136 kontuko saldoaren zatiaren zenbatekoan.

b) Ekitaldi-itxieran abonatuko da, «Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntzak» 136 kontuan zordunduta.

823. *Mozkinak egozteak ibilgetu ez-finantzarioaren balioespenean*

Kontu honetan, ekitaldian egindako eta aurreko ekitaldietan era-kundearen ondare garbiari egotzitako ibilgetu ez-finantzarioaren balio-gehikuntzaren gainean ondarearen emaitza ekonomikora eginda-ko egozpena jasotzen da.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ibilgetu ez-finantzarioari baja ematen zaionean edo ino-renganatzen denean zordunduko da, inorenganatutako ibilgetua-ri dagokion «Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntzak» 136 kontuko saldoaren zenbatekoan, «Aktibo ez-korrienteetatik, ges-tio arrunteko beste sarrera batzuetatik eta ezohiko sarreretatik dato-zen mozkinak» 77 azpitaleko kontuetan abonatuta, bai eta ibilgetu ez-finantzarioan dagokion kontuan ere.

b) Ekitaldi-itxieran abonatuko da, «Ibilgetu ez-finantzarioaren balioespen-doikuntzak» 136 kontuan zordunduta.

84. DIRU-LAGUNTZAK EGOZTEA

840. Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzen egozteak.

841. Aktibo korrienteak eta gastuak finantzatzeko diru-laguntzak egozteak.

842. Eragiketa finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzak egozteak.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará

a.1) Por las variaciones negativas en el valor razonable de los elementos del inmovilizado no financiero, con el límite del saldo de la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero», que corresponda a dicho elemento, con abono a las cuentas representativas de los correspondientes elementos patrimoniales.

a.2) Por los incrementos en la valoración de la provisión por desmantelamiento, restauración o similar, con el límite del saldo de la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero», que corresponda a dicho elemento, cuando proceda de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración número 17, «Provisiones, activos y pasivos contingentes»

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

821. *Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones*

Cuenta que recoge, cuando la entidad siga el modelo de la revalorización, la parte del gasto por amortización del ejercicio que excede del gasto de amortización del ejercicio según el modelo del coste.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por la dotación a la amortización anual con abono a la subcuenta que corresponda del subgrupo 28, «Amortización acumulada del inmovilizado», en función de la naturaleza del bien que se amortiza.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

822. *Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas*

Cuenta que recoge, cuando la entidad siga el modelo de la revalorización, la pérdida sufrida en la enajenación, baja u otro tipo de disposición.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos no corrientes, con abono a las cuentas de los correspondientes elementos patrimoniales, por la parte del saldo de la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero», que corresponda a dicho inmovilizado.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

823. *Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero*

Cuenta que recoge la imputación al resultado económico patrimonial del incremento de valor del inmovilizado no financiero realizado en el ejercicio e imputado al patrimonio neto de la entidad en ejercicios anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará en el momento en que se produzca la baja o enajenación del inmovilizado no financiero, por la parte del saldo de la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero», que le corresponda al inmovilizado enajenado, con abono a cuentas del subgrupo 77, «Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales» y a la cuenta que corresponda del inmovilizado no financiero.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

84. IMPUTACIÓN DE SUBVENCIONES

840. Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

841. Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

842. Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

840/841/842. ... egozte

Aldez aurretik ondare garbira egotzitako diru-laguntzen gainean ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egindako transferentzia jasotzen da kontu hauetan. Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Jasotako diru-laguntza ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egotzen denean zordunduko da, «Transferentziak eta diru-laguntzak» 75 azpitaldeko kontu korrelatiboan abonatuta.

b) Ekitaldi-itxieran abonatuko da, «Diru-laguntzak eta doikuntzak balio-aldaketagatik» 13 azpitaldeko kontu korrelatiboan zordunduta.

89. AURREKO BALIO-DOIKUNTZA POSITIBOAK DITUZTEN TALDEKO ERAKUNDEETAKO, TALDE ANITZETAKO ETA ELKARTUETAKO PARTAIDETZEN GASTUAK

891. Taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako partaidetza-narriadura.

891. *Taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako partaidetza-narriadura*

Ondare garbian zuzenean egotzi beharreko taldeko erakundeetako, talde anitzetako eta elkartuetako partaidetzen narriadura balio-zuzenketak jasotzen ditu, horren aurretiko inbertsioak egin direnean, eta partaidetza hauek, ondare garbira zuzenean egotzitako balio-handitzeengatik, aldez aurretik balioespen-doikuntzak eragin dituztenean. Hori guztia, aintzatespen- eta balioespen-arauetan horri buruz xedatutakoarekin bat etorri.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Aktibo finantzarioaren balio-narriadura gertatzen denean zordunduko da, aurretiko balio-handitzeen mugara arte, «Epe luze-ko partaidetzak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» 240 kontuko edo «Epe motzeko partaidetzak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» 530 kontuko dagokien azpi-kontuetan abonatuta.

b) Ekitaldi-itxieran abonatuko da, «Balioespen-doikuntzak aktibo finantzario salgarrietan» 133 kontuan zordunduta.

9 TALDEA

ONDARE GARBIARI EGOTZITAKO SARRERAK

Erakundearen ondare garbiaren gehikuntzak, sortzen diren ekitaldiko ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura egotzi gabeak.

90. AKTIBO FINANTZARIOEN BALIOESPENAGATIKO SARRERAK

900. Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan.

902. Aktibo finantzario salgarrietako galeren egozte.

Ekitaldian zehar «Aktibo finantzario salgarriak» kategorian sailkatutako aktibo finantzarioen arrazoizko balioan izandako aldaketa positiboak jasotzen ditu, baita aipatutako aktibo horien arrazoizko balioan izandako aldaketa negatiboen (aldez aurretik ondare garbian aintzatesita) ondarearen emaitza ekonomikoaren konturako edo dagokion aktiboaren konturako egozpena ere.

900. *Mozkinak aktibo finantzario salgarrietan*

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Salgarritzat sailkatutako aktibo finantzarioen arrazoizko balioan izandako aldakuntza positiboekin (birsailkatzean sortzen direnak barne hartuta) abonatuko da, dagokien aktibo finantzarioen kontuetan zordunduta.

b) Ekitaldi-itxieran zordunduko da, «Balioespen-doikuntzak aktibo finantzario salgarrietan» 133 kontuan abonatuta.

902. *Aktibo finantzario salgarrietako galeren egozte*

Kontuaren mugimendua honako hau da:

840/841/842. *Imputación de...*

Cuentas que recogen la transferencia a la cuenta del resultado económico patrimonial de las subvenciones recibidas que han sido imputadas previamente al patrimonio neto. Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento de la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención recibida, con abono a la correlativa cuenta del subgrupo 75, «Transferencias y subvenciones».

b) Se abonarán, al cierre de ejercicio, con cargo a la correlativa cuenta del subgrupo 13, «Subvenciones y ajustes por cambio de valor».

89. GASTOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS

891. Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

891. *Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Recoge las correcciones valorativas por deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, que deban imputarse directamente en el patrimonio neto, cuando se hubieran realizado inversiones previas a esa consideración, y las mismas hubieran originado ajustes valorativos previos por aumentos de valor imputados directamente al patrimonio neto. Todo ello, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de reconocimiento y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento en que se produzca el deterioro de valor del activo financiero, hasta el límite de los aumentos valorativos previos, con abono a la subcuenta que corresponda de las cuentas 240, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», ó 530, «Aportaciones y participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

GRUPO 9

INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

Incrementos del patrimonio neto de la entidad no imputados a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que se generan.

90. INGRESOS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS

900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

902. Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

Recoge, durante el ejercicio, las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros clasificados en la categoría «Activos financieros disponibles para la venta», así como la imputación a la cuenta del resultado económico-patrimonial, o a la cuenta del correspondiente activo, de las variaciones negativas en el valor razonable de dichos activos reconocidas previamente en el patrimonio neto.

900. *Beneficios en activos financieros disponibles para la venta*

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros clasificados como disponibles para la venta, incluidas las que se produzcan en caso de reclasificación, con cargo a las cuentas de los correspondientes activos financieros.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

902. *Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta*

Su movimiento es el siguiente:

a) Abonatuko da:

a.1) Aktibo finantzario salgarriei baja ematen zaienean edo inorenganatzan direnean (birsailkatu direnak ere barne hartuta), ondare garbian metatutako saldo negatiboarekin, «Aktibo finantzario salgarrietan izandako galerak» 6641 azpikontuan zordunduta.

a.2) Finantza-tresnaren narriadura gertatzen denean, ondare garbian metatutako saldo negatiboaren zenbatekoan, dagokien aktibo finantzarioen kontuetan zordunduta.

a.3) «Epemugara arte mantendutako inbertsioa» delakora birsailkatzean, «Zorra adierazten duten balioen sarrerak» 761 kontuan zordunduta, aktibo finantzarioaren hondar-bizitzan zehar, interes-tasa efektiboaren metodoari jarraiki, ordura arte ondare garbian aintzatetsitako balio-murrizketak egozteagatik.

b) Ekitaldi-itxieran zordunduko da, «Balioespen-doikuntzak aktibo finantzario salgarrietan» 133 kontuan abonatuta.

91. ESTALDURA-ERAGIKETEN SARRERAK

910. Estaldurengatik mozkinak.

911. Estaldurengatik galeren egozteak.

Ondare garbira, «Kontabilitate-estaldurak» 10. aintzatespen-eta balioespen-arauaren arabera, egotzi beharreko estaldura-tresnetako mozkinak jasotzen ditu ekitaldian zehar, baita aldez aurretik ondare garbiari egotzitako estaldura-tresnetan izandako galeren ondarearen emaitza ekonomikoaren konturako transferentziak ere.

910. *Estaldurengatik mozkinak*

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Ondare garbian egotzi beharreko estaldura-tresnako mozkinaren zenbatekoarekin abonatu da; Estaldura-tresna izendatutako epe luzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak» 1760 azpikontuan, «Estaldura-tresna izendatutako epe luzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak» 2530 azpikontuan, «Estaldura-tresna izendatutako epe motzeko deribatu finantzarioengatik pasiboak» 5260 azpikontuan edo «Estaldura-tresna izendatutako epe motzeko deribatu finantzarioengatik aktiboak» 5430 azpikontuan abonatuta.

b) Bere saldoaren zenbatekoan zordunduko da, ekitaldi-itxieran, «Estaldura-tresnen balioespen-doikuntzak» 134 kontuan abonatuta.

911. *Estaldurengatik galeren egozteak*

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Abonatuko da:

a.1) «Estaldura-tresna izendatutako deribatu finantzarioetan izandako galerak» 6645 kontuko azpikontu egokian zordunduta abonatu da, estaldura-kontabilitateko arauen arabera ondare garbian zuzenean aintzatetsitako zenbateko negatiboak ondarearen emaitza ekonomikoaren kontura transferitu behar direnean.

a.2) Dagokion ondare-elementuaren kontuan zordunduta, konpromiso irmoa betetzean edo aurreikusitako transakzioa egi-tean sortzen den aktibo edo pasiboaren hasierako baliora egozteagatik.

b) Bere saldoaren zenbatekoan zordunduko da, ekitaldi-itxieran, «Estaldura-tresnen balioespen-doikuntzak» 134 kontuan abonatuta.

92. IBILGETU EZ-FINANTZARIOAREN BALIOESPENAGATIKO GAS-TUAK

920. Doikuntza positiboak ibilgetu ez-finantzarioaren balioespenen arrazoizko balioa handitzeagatik.

920. *Doikuntza positiboak ibilgetu ez-finantzarioaren balioespenen arrazoizko balioa handitzeagatik*

Kontu honetan, erakundeak ibilgetu ez-finantzarioaren balioespenen errealizazio-eredua jarraitzen duenean, elementu

a) Se abonará:

a.1) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo financiero disponible para la venta, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a la subcuenta 6641, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

a.2) En el momento en el que se produzca el deterioro del instrumento financiero, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a las cuentas de los correspondientes activos financieros.

a.3) En caso de reclasificación a inversión mantenida hasta el vencimiento, con cargo a la cuenta 761 «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación a lo largo de la vida residual del activo financiero, según el método del tipo de interés efectivo, de las disminuciones de valor reconocidos hasta ese momento en el patrimonio neto.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

91. INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA

910. Beneficios por coberturas.

911. Imputación de pérdidas por coberturas.

Recoge, durante el ejercicio, los beneficios en instrumentos de cobertura que deban imputarse al patrimonio neto, según establece la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables», así como las transferencias a la cuenta del resultado económico-patrimonial de pérdidas en instrumentos de cobertura imputadas previamente al patrimonio neto.

910. *Beneficios por coberturas*

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe del beneficio en el instrumento de cobertura que deba imputarse en el patrimonio neto; con cargo a las subcuentas 1760, «Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 2530, «Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 5260, «Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura», ó 5430, «Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura».

b) Se cargará por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

911. *Imputación de pérdidas por coberturas*

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Se abonará con cargo a la subcuenta correspondiente de la cuenta 6645 «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», cuando según las normas de la contabilidad de coberturas deban transferirse a la cuenta del resultado económico patrimonial los importes negativos que se hayan reconocido directamente en el patrimonio neto

a.2) con cargo a la cuenta del correspondiente elemento patrimonial, por la imputación al valor inicial del activo o pasivo que surja del cumplimiento de un compromiso en firme o de la realización de una transacción prevista

b) Se cargará por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

92. INGRESOS POR VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO NO FINANCIERO

920. Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable.

920. *Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable*

Cuenta que recoge, cuando la entidad siga el modelo de la revalorización en la valoración del inmovilizado no financiero, el

horiek, beren kontabilitateko balioari dagokionez, erregistratuta dau-den arrazoizko balioan izandako gorakada jasotzen da. Halaber, erabilera-aldaketagatik egindako birsailkapenen ondoriozko balio-handitzea ere jasotzen da, kontabilitateko kostu-eredutik erreba-lorizazio-eredura aldatzea eragiten dutenean.

Halaber, kontu honetan, arrazoizko balioan erregistratutako akti-boetan, egutegian izandako aldaketen edo zenbateko estimatuan izandako aldaketen edo deskontu-tasan izandako aldaketen ondo-rioz desegiteagatik, birgaitzeagatik edo antzekoagatik izandako hor-nidura-murritzaketak ere jasotzen dira.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Abonatuko da:

a.1) Errebalorizazio-ereduaren arabera balioetsitako ibilge-tu ez-finantzarioaren arrazoizko balioan izandako aldaketa positi-boen zenbatekoan, dagokien ondare-elementuak adierazten dituz-ten kontuetan zordunduta.

a.2) Desegiteagatik, birgaitzeagatik edo antzekoagatik egin-dako hornidura-balioespenaren murritzeten zenbatekoan, «Horn-idurak, aktiboak eta pasibo kontingenteak» 17. aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera egokia denean.

b) Ekitaldi-itxieran zordunduko da, «Ibilgetu ez-finantzarioa-ren balioespen-doikuntzak» kontuan zordunduta.

94. DIRU-LAGUNTZENGATIKO SARRERAK

940. Ibilgetu ez-finantzarioa eta salgai dauden aktiboak finantzatzeko diru-laguntzen sarrerak.

941. Aktibo korrienteak eta gastuak finantzatzeko diru-laguntzen sarrerak.

942. Eragiketa finantzarioak finantzatzeko diru-laguntzen sarre-rak.

940/941/942. ...rako diru-laguntzen sarrerak

Ekitaldi batean jasotako eta bere ondarearen emaitza ekono-mikoari egotzi gabeko diru-laguntzak, «Transferentziak eta diru-lagun-tzak» 18. aintzatespen- eta balioespen-arauaren arabera.

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Jasotako diru-laguntzaren zenbatekoan abonatuak dira, nor-malean «Aintzatesitako eskubideengatik zordunak. Indarrean dagoen sarreren aurrekontua» 430 kontuan zordunduta, edo dagokien kontuan, diru-laguntza espezieetako bada, edo bestela, «Diru-laguntza bihur daitezkeen epe luzeko zorrak» 172 kontuan, edo «Diru-laguntza bihur daitezkeen epe motzeko zorrak» 522 kon-tuan edo «Diru-laguntza bihur daitezkeen epe luzeko zorrak taldeko erakundeekin, talde anitzekin eta elkartuekin» 165 kontuan edo «Diru-laguntza bihur daitezkeen epe motzeko zorrak taldeko erakunde-ekin, talde anitzekin eta elkartuekin» 515 kontuan.

b) Ekitaldi-itxieran zordunduko dira, «Diru-laguntzak eta doi-kuntzak balio-aldaketagatik» 13 azpitaldeko kontu korrelatiboan abo-natuta.

99. AURREKO BALIO-DOIKUNTZA NEGATIBOAK DITUZTEN TALDEKO ERAKUNDEETAKO, TALDE ANITZETAKO ETA ELKARTUETAKO PARTAIDETZEN GASTUAK

991. Aurreko balio-doikuntza negatiboak berreskuratzea, taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak.

993. Aurreko balio-doikuntza negatiboengatik egozte, tal-deko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak.

Azpitalde honetako kontuetan, zuzenean ondare garbiari egotzitako taldeko erakundeetako, talde anitzekoetako edo elkar-tuetako partaidetzen narriaduragatik egindako zuzenketen berres-kuratzea jasoko da, partaidetza horiek taldeko erakundetako, tal-de anitzetako eta elkartuetako ondare-partaidetza gisa kalifikatu aurretik inbertsioak egin direnean. Balioespen-doikuntza horiek onda-rearen emaitza ekonomikoaren kontura transferitzea ere hemen jaso-ko da, narriadura izan denean. Hori guztia, «Aktibo finantzarioak» 8. aintzatespen- eta balioespen-arauan horri buruz xedatutakoa-rekin bat etorritik.

aumento del valor razonable por el que se encuentran registrados los correspondientes elementos con respecto a su valor contable. Se incluye también el aumento de valor derivado de reclasificaciones por cambio de uso cuando supongan el cambio del modelo con-table del coste al de la revalorización.

Asimismo se recogen en esta cuenta las disminuciones de la provisión por desmantelamiento, restauración o similar que sean consecuencia de cambios en el calendario, en el importe estima-do de la misma o de un cambio en el tipo de descuento, en acti-vos registrados por su valor razonable.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) por las variaciones positivas en el valor razonable del inmovilizado no financiero valorado según el modelo de revalora-ción, con cargo a las cuentas representativas de los correspondientes elementos patrimoniales.

a.2) Por las disminuciones en la valoración de la provisión por desmantelamiento, restauración o similar, cuando proceda de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración número 17, «Provisiones, activos y pasivos contingentes»

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

94. INGRESOS POR SUBVENCIONES

940. Ingresos de subvenciones para la financiación del inmo-vilizado no financiero y de activos en estado de venta.

941. Ingresos de subvenciones para la financiación de acti-vos corrientes y gastos.

942. Ingresos de subvenciones para la financiación de ope-raciones financieras.

940/941/942. Ingresos de subvenciones para...

Subvenciones recibidas en un ejercicio y no imputadas al resul-tado económico patrimonial del mismo, de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Trans-ferencias y subvenciones».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por la subvención recibida con cargo, gene-ralmente, a la subcuenta 430, «Deudores por derechos reconoci-dos. Presupuesto de ingresos corriente», o la cuenta que corres-ponda, si la subvención fuera en especie, o en su caso, a la cuenta 172, «Deudas a largo plazo transformables en subvenciones», o a la cuenta 522, «Deudas a corto plazo transformables en sub-venciones» o a la cuenta 165, «Deudas a largo plazo transforma-bles en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y aso-ciadas» o a la cuenta 515, «Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargarán, al cierre del ejercicio, con abono a la corre-lativa cuenta del subgrupo 13, «Subvenciones y ajustes por cam-bio de valor».

99. INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN EL PATRIMONIO DE ENTI-DADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS CON AJUS-TES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS

991. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

993. Imputación por deterioro de ajustes valorativos nega-tivos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Las cuentas de este subgrupo recogerán la recuperación de los ajustes valorativos por reducciones de valor imputados direc-tamente en el patrimonio neto, cuando se hubieran realizado inver-siones previas a la consideración de las participaciones en el patri-monio como entidades del grupo, multigrupo y asociadas. También se recogerán las transferencias a la cuenta del resultado econó-mico patrimonial de los citados ajustes valorativos en caso de deter-rioro. Todo ello, de acuerdo con lo que al respecto dispone la nor-ma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

991. *Aurreko balio-doikuntza negatiboak berreskuratzea, taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak*

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Zenbateko berreskuragarria inbertsioen kontabilitate-balioa baino handiagoa denean abonatu da, aurretiko balio-doikuntzen mugara arte, «Epe luzeko partaidetzak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» 240 kontuan edo «Epe motzeko partaidetzak taldeko erakundeetan, talde anitzetan eta elkartuetan» 530 kontuan zordunduta.

b) Ekitaldi-itxieran zordunduko da, «Balioespen-doikuntzak aktibo finantzario salgarrietan» 133 kontuan abonatuta.

993. *Aurreko balio-doikuntza negatiboengatik egozteak, taldeko erakundeak, talde anitzak eta elkartuak*

Kontuaren mugimendua honako hau da:

a) Aktibo finantzarioaren narriadura gertatzen denean abonatu da, lehen egindako balioespen-doikuntza negatiboen zenbatekoan, «Partaidetzen eta zorra adierazten duten balioen narriadura-galerak» 696 kontuaren sail-kontu egokian zordunduta.

b) Ekitaldi-itxieran zordunduko da, «Balioespen-doikuntzak aktibo finantzario salgarrietan» 133 kontuan abonatuta.

(I-512)

Bizkaiko Foru Aldundiaren 78/2012 FORU DEKRETUA, apirilaren 17koa, zeinaren bidez aldatu egiten baita Bizkaiko Foru Aldundiaren peko ehiza eta arrantza-esparruetako baimenen tasaren araudia garatzen duen 2003ko irailaren 16ko 178/2003 Foru Dekretua.

Bizkaiko Foru Administrazioaren tasa, prezio publiko eta beste zerga-baliabide batzuei buruzko 1990eko ekainaren 27ko 4/1990 Foru Arauak ezartzen du Foru Aldundiak bere eskumeneko zerbitzuengatik eta jarduerengatik ordainarazten dituen tasen arabidea.

Zehazkiago, foru arau horren 15. artikulua, tasen zerga egitateari buruz ari delarik, xedatzen du tasak ezar daitezkeela zuzenbide publikoaren arabidean zerbitzuak eman edo jarduerak egiteagatik, baldin eta Bizkaiko Foru Aldundiari badagokio zerbitzu-jardueren eskumena. Berezik, lizentziak, bisatu edo ikus-onespenak, matrikulak edo administrazio baimenak tramitatu edo luza-teza aipatzen ditu.

Horren haritik, Bizkaiko Foru Aldundiaren peko ehiza eta arrantza-esparruetako baimenen tasaren araudia garatzen duen 2003ko irailaren 16ko 178/2003 Foru Dekretua eman zen, Bizkaiko Foru Aldundiaren peko ehiza- eta arrantza-esparruetarako baimenak emateagatik ezar daitekeen tasa arautzeko.

Gero, 2005eko otsailaren 22ko 16/2005 Foru Dekretuaren bitartez, lehenagoko foru dekretuaren 4. artikulua aldatu zen, hau da, tasen prezioari buruzkoa. Horren helburua zera zen: zehatz ezartzea zer tasa eska daitekeen Sopuertako esparruan erabili litezkeen baimenatariko bakoitzagatik.

Eta, azkenik, oraingo foru dekretu honek berriro aldatzen du 178/2003 Foru Dekretu haren 4. artikulua (tasen prezioari buruzkoa). Oraingoan ere, zehatz ezarri nahi da zer tasa eska daitekeen ehiza-baimen bakoitzeko.

Horrenbestez, Ogasun eta Finantzen foru diputatuak proposatu eta Foru Aldundiaren Gobernu Kontseiluak 2012ko apirilaren 17ko bilkuran eztabaidatu eta onetsi ondoren, honako hau

XEDATZEN DUT:

Artikulu bakarra.—Kopuruak

Aldatu egiten da Bizkaiko Foru Aldundiaren peko ehiza eta arrantza-esparruetako baimenei dagokien tasaren araudia garatzen duen 2003ko irailaren 16ko 178/2003 Foru Dekretuaren 4. artikuluko 2. zenbakia, eta, aurrerantz, honela geratuko da:

991. *Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará en el momento en que el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, hasta el límite de los ajustes valorativos negativos previos, con cargo a las cuentas 240, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», ó 530, «Aportaciones y participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

993. *Imputación por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas*

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará en el momento en que se produzca el deterioro del activo financiero, por los ajustes valorativos negativos previos con cargo a la divisionaria correspondiente de la cuenta 696, «Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda».

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

(I-512)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 78/2012, de 17 de abril, por el que se modifica el Decreto Foral 178/2003, de 16 de setiembre, por el que se desarrolla la regulación de la tasa por permisos de caza y pesca en cotos dependientes de la Diputación Foral de Bizkaia.

La Norma Foral 4/1990, de 27 de junio, de Tasas, Precios Públicos y otros Recursos Tributarios de la Administración Foral de Bizkaia, regula el régimen jurídico de las tasas que la Diputación Foral exacciona por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia.

En concreto el artículo 15 de la citada Norma Foral, dedicado al hecho imponible de las tasas, dispone que podrán establecerse tasas por la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público, cuya competencia corresponda a la Diputación Foral de Bizkaia, y en especial las consistentes en la tramitación o expedición de licencias, visados, matrículas o autorizaciones administrativas.

El Decreto Foral 178/2003, de 16 de setiembre, por el que se desarrolla la regulación de la tasa por permisos de caza y pesca en cotos dependientes de la Diputación Foral de Bizkaia, reguló la tasa aplicable a la expedición de permisos para cazar y pescar en zonas acotadas dependientes de la Diputación Foral de Bizkaia.

Más adelante, mediante el Decreto Foral 16/2005, de 22 de febrero se modificó el artículo 4 del mencionado Decreto Foral, dedicado a la fijación de los elementos cuantitativos, con el objeto de desarrollar detalladamente las cuantías exigibles como tasa para la obtención de los diversos permisos utilizables en el coto de Sopuerta.

Mediante el presente Decreto Foral se modifica el artículo 4 del Decreto Foral 178/2003, dedicado a la fijación de los elementos cuantitativos, con el objeto de desarrollar detalladamente las cuantías exigibles como tasa para la obtención de los diversos permisos de caza.

En su virtud, a propuesta del diputado foral de Hacienda y Finanzas y, previa deliberación del Consejo de Diputados, en sesión celebrada el día 17 de abril de 2012.

DISPONGO:

Artículo único.—Elementos cuantitativos

Se modifica el número 2 del artículo 4 del Decreto Foral 178/2003, de 16 de setiembre, por el que se desarrolla la regulación de la tasa por permisos de caza y pesca en cotos dependientes de la Diputación Foral de Bizkaia, que quedará redactado en los siguientes términos: