
Els comptes anuals

PID_00260518

Daniel Mas Fontcuberta
Antonio Muñoz Juncosa
Carmen Torres Morales

Temps mínim de dedicació recomanat: 3 hores



Daniel Mas Fontcuberta

Antonio Muñoz Juncosa

Carmen Torres Morales

Índex

Introducció	5
1. Les normes de la Hisenda pública	7
1.1. La regulació internacional	7
1.2. El règim espanyol	8
2. Comptes anuals	9
2.1. El balanç de sumes i saldos	11
2.2. El balanç de situació	12
2.3. El compte del resultat economicopatrimonial	15
2.4. L'estat de canvis en el patrimoni net	19
2.5. L'estat de fluxos d'efectiu	23
2.6. L'estat de liquidació del pressupost	27
2.7. El romanent de tresoreria	30
2.8. L'estat de la tresoreria	31
2.9. L'estat del flux net de tresoreria	31
2.10. La memòria	31

Introducció

En l'àmbit mercantil, els comptes anuals tenen el caràcter de document mercantil que serà de coneixement públic. Una vegada aprovats per la Junta General i dipositats al Registre Mercantil, poden ser sol·licitats per qui ho consideri oportú. És a dir, tota persona o entitat que mantingui qualsevol tipus de relació amb aquesta (és a dir, clients, proveïdors, entitats financeres i asseguradores, etc.) disposarà d'informació econòmica i financera relativa a l'empresa, de la qual extrauran conclusions que poden ser determinants per a l'èxit de l'activitat desenvolupada per l'entitat en qüestió (el client decideix comprar, el proveïdor decideix vendre la matèria primera requerida, l'entitat financera decideix concedir-li una línia de descompte, etc.). En aquest sentit, la mateixa llei estableix la necessitat que l'auditor emeti una opinió responsable de la informació analitzada a fi que pugui ser coneguda i valorada per tercers.

Actualment no està ben vist que una entitat no hagi dipositat els seus comptes anuals, ja que això genera una incertesa sobre l'actuació general de l'empresa.

Així mateix, hi ha restriccions legals a la no publicació dels comptes en dos aspectes. El primer és el tancament registral. Així, i tret de determinades excepcions, transcorregut un any des de la data del tancament de l'exercici social sense que s'hagi practicat al Registre Mercantil el dipòsit dels comptes anuals degudament aprovats, el registrador mercantil no inscriurà cap document presentat posteriorment a aquella data fins que, amb caràcter previ, es practiqui el dipòsit. El tancament no serà absolut en la mesura que sí que seran inscripibles determinats acords socials, com les cessacions o dimissions de càrrecs, revocació o renúncia de poders, dissolució de la societat i nomenament de liquidadors, així com els assentaments ordenats per l'autoritat judicial o administrativa. El tancament registral opera *ope legis*, amb independència del que preveu el paràgraf següent.

El segon aspecte és la possibilitat addicional d'imposar una sanció administrativa de caràcter pecuniari per part de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que, segons la dimensió de la societat infractora (és a dir, el volum d'actius, la xifra de negoci i el capital social) oscil·larà entre 1.200,00 i 60.000,00 euros. Això no obstant això, l'article 283 de la Llei de societats de capital estableix que, per a societats el volum de facturació del qual excedeixi de 6.000.000,00 euros, el límit màxim de la multa que cal imposar per cada any de retard s'eleva fins a 300.000,00 euros. I amb independència que els obligats a realitzar el dipòsit dels comptes anuals són els administradors, el subjecte passiu de la sanció administrativa serà la mateixa societat. Per aquest motiu quedaria fora de perill l'aplicació de la normativa que en matèria de responsabilitat dels administradors estableix l'article 236 i següents de la Llei de societats de capital. La imposició de la sanció, el termini de prescripció del

qual és de tres anys a comptar des de l'acabament del termini legal per procedir al dipòsit dels comptes anuals (un mes des de la seva aprovació), es tramitarà de conformitat amb el que preveu el procediment administratiu. Resta aclarir que el simple retard és sancionable, si bé el dipòsit voluntari anés fora de termini, però amb caràcter previ a l'inici de l'expedient sancionador implicarà que la multa imposada sigui l'equivalent al seu grau mínim reduïda en un cinquanta per cent.

El sistema de publicitat dels comptes anuals és especial, pel seu objecte, ja que són els estats financers i comptables, el seu contingut està predeterminat per la norma i el que es publica són actes en què han intervingut el conjunt dels òrgans socials (administradors i socis), en el seu cas tercers independents (auditors) i, finalment, perquè és una publicitat que es produeix anualment.

Els fonaments que imposen la publicitat comptable, en primer lloc, els podem trobar en l'ordre constitucional (art. 93 i 128 de la CE), i ja en un altre ordre més proper, en l'interès dels socis, en el doble concepte de creditors permanents de la societat i en el de propietaris de l'empresa (gairebé sempre apartats de la seva gestió), en l'interès dels creditors, proveïdors i treballadors, i finalment en l'interès del tràfic en general, on l'equilibri entre capital i patrimoni i, per tant, el nivell de solvència, és un factor que cal tenir sempre en compte.

1. Les normes de la Hisenda pública

1.1. La regulació internacional

A la gestió dels cabals públics li és inherent la rendició de comptes. En general, és una idea arrelada ja des del dret romà que el gestor de negocis aliens està obligat a algun tipus de dació de comptes al seu mandant. Aquesta mateixa idea és la que subjau en la rendició de comptes públics, de manera que des de molt antigament els agents públics reten comptes davant de qui els ha comissionat: en un primer moment, el monarca, i des de l'arrelament de la democràcia, davant del Parlament.

A l'informe de la denominada comissió Wilson, realitzat per encàrrec de la Cambra dels Comuns del Parlament del Canadà el 1975, es defineix d'aquesta manera la rendició de comptes públiques:

«l'obligació de retre comptes significa, en el seu sentit més ampli, l'obligació de respondre de l'exercici d'una responsabilitat conferida. Pressuposa, doncs, l'existència d'almenys dues parts: una que atorga les responsabilitats i una altra que es compromet, acceptant-les, a informar sobre com les ha exercit.»

Aquest és el sentit de la rendició de comptes en l'àmbit públic.

La definició anterior incorpora tres nocions interrelacionades: responsabilitat, rendició de comptes i resposta davant d'aquesta responsabilitat. Responsabilitat davant la comesa assignada, rendició de comptes sobre la responsabilitat conferida i resposta davant de l'esmentada responsabilitat, originada per voluntat pròpia o com a resultat d'una exigència normativa de respondre per les accions pròpies.

Tot i que les expressions «rendició de comptes» i «presa de decisions» solen ser utilitzades per identificar els objectius de la informació comptable pública per mitjà del Concept Statement núm. 1, titulat «Objectives of Financial Reporting», el Governmental Accounting Standards Board (GASB, 1987, pf. 56) matisa convenientment aquesta apreciació i estableix com a finalitat última de la informació financera dels governs l'objectiu de responsabilitat.

Segons aquest organisme, la responsabilitat exigeix als governs respondre davant dels ciutadans per justificar l'ús dels recursos públics.

Aquesta responsabilitat té el seu origen en la delegació de poder realitzada a favor dels governs per part de la ciutadania segons la teoria política de la representació. d'aquesta manera, es reconeix que els ciutadans són els titulars d'una autoritat superior, davant de qui governants i gestors han de retre comptes.

La responsabilitat pública està basada en la creença que els ciutadans tenen dret a saber, és a dir, dret a rebre dades contrastades que condueixin al debat públic entre els ciutadans i els seus representants electes. d'aquesta manera, la informació financera té un paper fonamental en el compliment del deure dels governs de ser públicament responsables en una societat democràtica (GASB, 1987). l'objectiu genèric atribuït a aquesta informació consisteix a demostrar la responsabilitat dels actes dels governs davant dels ciutadans, si bé aquest objectiu pot ser desglossat en d'altres, entre els quals s'inclou la necessitat de proporcionar informació que faciliti l'anàlisi de la posició i condició financera de l'entitat.

Les Normes internacionals comptables del sector públic (NIC-SP)

Elaborades per la Federació Internacional de Comptables (IFAC), estan basades en les NIC-NIIF amb l'objectiu d'establir un marc de referència per a l'elaboració de la informació financera de les administracions públiques dels diferents països. No existeix una norma de la Unió Europea que obligui els estats membres a aplicar-les, com sí que és el cas de les NIC-NIIF.

El PGCP (2010) s'ha adaptat segons les NIC-SP amb la finalitat de millorar la qualitat de la informació comptable, incloent-hi informació per justificar la presa de decisions de gestió i dels usuaris externs, i per facilitar una rendició de comptes adequada (per exemple, en la memòria s'ha inclòs informació de costos per activitats i indicadors pressupostaris, financers i de gestió).

1.2. El règim espanyol

En el nostre dret hi ha implícita a la subjecció al règim de comptabilitat pública l'obligació de retre comptes de les respectives operacions, sigui quina sigui la seva naturalesa, davant el Tribunal de Comptes. Així s'estableix tant a l'article 123.1 LGP pel que fa a l'Administració de l'Estat com a l'article 182 LRHL respecte a les entitats locals.

2. Comptes anuals

La gestió economicofinancera de l'Administració gira al voltant del pressupost, com a marc dins del qual ha de desenvolupar-se. El document pressupostari disciplina el poder executiu en la seva activitat; la garantia del respecte als límits que imposa el marc pressupostari queda consagrada mitjançant l'aprovació del pressupost per mitjà d'un acte formal del poder legislatiu, que és la promulgació de la Llei de pressupostos en el cas de l'Estat i les comunitats autònomes, o del mandat plenari en el cas de l'Administració local.

El tancament del cicle pressupostari i la demostració que l'actuació de l'Executiu s'ha ajustat a les normes i condicionants imposats a la Llei pressupostària ha de posar-se de manifest per mitjà d'un document essencialment comptable: el compte general, en el qual es mostra la manera en la qual s'ha dut a terme la gestió economicofinancera i l'execució del pressupost d'una entitat.

Per això, el compte general no es limita a l'expressió comptable de l'execució pressupostària: inclou la pràctica totalitat de les operacions que puguin incidir en les finances públiques, en la tresoreria i en el patrimoni de l'Administració.

La normativa estableix que el compte general ha de ser aprovat, previ examen crític, per l'òrgan que va aprovar el pressupost: bé el Parlament, bé el ple. I això es fa previ dictamen tècnic emès, per un Tribunal de Comptes o Comissió de Comptes.

El compte general expressa el resultat anual de l'execució dels pressupostos i de les altres actuacions de caràcter financer i mostra el resultat de la gestió del poder executiu.

La quarta part del pla es refereix als comptes anuals, resultat del desenvolupament de l'exercici, i que constitueixen l'instrument transmissor de la informació comptable als diferents usuaris. Aquests comptes els conformen el balanç, els resultats economicopatrimonials, l'Estat de canvis en el patrimoni net (novetat de l'Estat el 2010 i ens locals el 2015), l'Estat de fluxos d'efectiu (novetat de l'Estat el 2010 i ens locals el 2015), l'Estat de liquidació del pressupost i la memòria. Els comptes anuals han d'adaptar-se als models establerts al PGCP.

També cal tenir en compte la subjecció de les administracions públiques al principi d'entitat comptable contingut al PGCP. El principi d'entitat comptable, no previst a la normativa privada, té com a finalitat determinar quins són els ens subjectes a la comptabilitat pública, establint com a requisits que tinguin personalitat jurídica, pressupost propi, i que hagin de formar o retre comptes. Aquest principi està justificat per la gran diversitat d'ens que formen

les administracions públiques, tot i que no tots estam obligats al seguiment del pla que regeix la comptabilitat pública, com és el cas de les empreses públiques, que segueixen el pla comptable privat. A l'article 164 del TRLRHL s'estableix que els pressuposts estaran integrats per:

- els pressuposts de l'entitat
- els dels organismes autònoms
- els estats de previsió de despeses i ingressos de les societats mercantils el capital social de les quals pertanyi íntegrament a l'entitat local

Al seu torn, el compte general estarà integrat per:

- 1) el compte de l'entitat
- 2) el compte dels organismes autònoms
- 3) els comptes de les societats mercantils de capital íntegrament propietat d'aquestes

A partir de la modificació introduïda per l'LRSAL (2013), s'entén que també s'inclouen dins de l'àmbit del pressupost i del compte general els consorcis locals. Així, el pressupost i el compte general recullen la constel·lació de persones jurídiques que componen l'entitat.

A cada pressupost o estats de previsió li correspon un compte general i, com ja hem vist, a cada persona jurídica li correspon un pressupost o estat de previsió, i, per tant, un compte general. Tot això és només possible si cada ens desenvolupa la seva pròpia comptabilitat. Aquest és el significat del principi d'entitat comptable: cada persona jurídica té un pressupost o estats de previsió propis; les operacions aplicables al pressupost o estats de previsió les anota en una comptabilitat pròpia, que és la que l'obliga a complir amb la seva obligació de retre el compte general.

L'objectiu dels comptes anuals és mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat economicopatrimonial i de l'execució del pressupost.

La informació dels comptes anuals ha de ser:

- **Clara:** la informació és clara quan els seus usuaris poden comprendre'n el significat.
- **Rellevant:** la informació és rellevant quan és útil per a avaluar, és oportuna i comprèn tot allò que tingui importància relativa.

- **Fiable:** no hi ha errors materials i es pot considerar com a imatge fidel del que es vol representar. La informació és completa i objectiva, el fons econòmic de les operacions preval sobre la forma jurídica i cal ser prudent en les valoracions.
- **Comparable.**

2.1. El balanç de sumes i saldos

El balanç de sumes i saldos (BSiS) no forma part dels comptes anuals que preveu el pla de comptabilitat, sinó que forma part del que s'anomenen els llibres auxiliars de la comptabilitat. La seva funció és presentar el resum del llibre major de comptes de l'entitat en un moment determinat de l'exercici. És un llibre que té molta utilitat per als gestors de la comptabilitat, donat que presenta molta informació i de manera molt sintètica. S'estructura en quatre columnes on s'expressen els imports de cada compte del pla:

- **Saldo inicial.** Import del saldo del compte a l'inici del període de referència. Aquest saldo pot ser deutor o creditor en funció de la naturalesa del compte.
- **Suma del deure.** Import del total d'anotacions fetes en el deure del compte.
- **Suma de l'haver.** Import del total d'anotacions fetes en l'haver del compte.
- **Saldo final.** Import del saldo del compte al final del període de referència. Aquest saldo pot ser deutor o creditor en funció de la naturalesa del compte.

BALANÇ DE SUMES I SALDOS A 1 DÍGIT (euros)				
GRUPS DE COMPTES	SALDO INICIAL	DEURE	HAYER	SALDO FINAL
Sumes i saldos ICAL (2015)	0,00	48.248,09	48.248,09	0,00
	0	0	0	0
1 FINANÇAMENT BÀSIC	-11.731,43	4.855,69	4.903,89	-11.779,63
2 ACTIU NO CORRENT	11.771,37	811,70	607,09	11.975,99
4 CREDITORS I DEUTORS	-338,23	5.956,97	6.156,93	-538,19
5 COMPTES FINANCERS	298,29	17.139,98	16.878,58	559,69
6 COMPRES I DESPESES PER NATURALESA	0	2.363,15	96,43	2.266,72
7 VENDES I INGRESSOS PER NATURALESA	0	210,96	2.695,54	-2.484,57
8 DESPESES IMPUTADES AL PATRIMONI NET	0	18,97	18,97	0
9 INGRESSOS IMPUTATS AL PATRIMONI NET	0	51,47	51,47	0
0 COMPTES DE CONTROL PRESSUPOSTARI	0	16.839,20	16.839,20	0
* Dades en milers d'euros. **El signe menys (-) indica posició creditora.				

2.2. El balanç de situació

Presenta la posició patrimonial de l'entitat en un moment determinat de l'exercici; s'estructura per dos tipus d'operacions, les referents a l'actiu i les corresponents al passiu, desenvolupades cada una en grups que mostren elements homogenis. Trobem tres masses patrimonials clarament diferenciades:

- **Actius.** Béns, drets i altres recursos controlats econòmicament per l'empresa, resultants d'esdeveniments passats, dels quals s'espera que l'empresa obtingui beneficis o rendiments econòmics en el futur.
- **Passius.** Obligacions actuals sorgides com a conseqüència d'esdeveniments passats, per a l'extinció de les quals l'empresa espera desprendre's de recursos que puguin produir beneficis o rendiments econòmics en el futur.
- **Patrimoni net.** Constitueix la part residual dels actius de l'empresa, una vegada deduïts tots els seus passius. Inclou les aportacions realitzades, ja sigui en el moment de la seva constitució o en altres de posteriors, pels seus socis o propietaris, que no tinguin la consideració de passius, així com els resultats acumulats o altres variacions que l'afectin.

Tant en els actius com en els passius, es distingeix entre partides corrents i partides no corrents:

- **Partides corrents:** aquelles que seran a l'empresa per un període igual o inferior a dotze mesos.

- **Partides no corrents:** aquelles que seran a l'empresa per un període superior a dotze mesos.

Núm. COMPTES	ACTIU	Núm. COMPTES	PATRIMONI NET I PASSIU
	A) Actiu no corrent		A) Patrimoni net
	I. Immobilitzat intangible	100	I. Patrimoni aportat
200, 201 (2800), (2801)	1. Inversió en investigació i desenvolupament		II. Patrimoni generat
203 (2803) (2903)	2. Propietat industrial i intel·lectual	120	1. Resultats d'exercicis anteriors
206 (2806) (2906)	3. Aplicacions informàtiques	129	2. Resultats d'exercici
207 (2807) (2907)	4. Inversions sobre actius utilitzats en règim d'arrendament o cedits		III. Ajustaments per canvis de valor
208, 209 (2809) (2909)	5. Un altre immobilitzat intangible (136) 1. Immobilitzat no financer		
	II. Immobilitzat material	133	2. Actius financers disponibles per a la venda
210 (2810) (2910) (2990)	1. Terrenys	134	3. Operacions de cobertura
211 (2811) (2911) (2991)	2. Construccions		
212 (2812) (2912) (2992)	3. Infraestructures		B) Passiu no corrent
213 (2813) (2913) (2993)	4. Béns del patrimoni històric	14	I. Provisions a llarg termini
214, 215, 216, 217, 218, 219, (2814) (2815) (2816)(2817) (2818)(2819) (2914) (2915) (2916)(2917) (2918)(2919) (2999)	5. Un altre immobilitzat material		
2300, 2310, 232, 233, 234, 235, 237, 2390	6. Immobilitzat en curs i avançaments		II. Deutes a llarg termini
	III. Inversions immobiliàries	15	1. Obligacions i altres valors negociables
220 (2820) (2920)	1. Terrenys	170, 177	2. Deutes amb entitats de crèdit
221 (2821) (2921)	2. Construccions	176	3. Derivats financers
2301, 2311, 2391	3. Inversions immobiliàries en curs i avançaments	171, 172, 173, 174, 178, 18	4. Altres deutes

Núm. COMPTES	ACTIU	Núm. COMPTES	PATRIMONI NET I PASSIU
	IV. Inversions financeres a llarg termini en entitats del grup, multigrup i associades	16	III. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a llarg termini
2400 (2930)	1. Inversions financeres en patrimoni d'entitats de dret públic		C) Passiu corrent
2401, 2402, 2403 (248) (2931)	2. Inversions financeres en patrimoni de societats mercantils	58	I. Provisions a curt termini
241, 242, 245, (294) (295)	3. Crèdits i valors representatius de deute		II. Deutes a curt termini
246, 247	4. Altres inversions	50	1. Obligacions i altres valors negociables
	V. Inversions financeres a llarg termini	520, 527	2. Deute amb entitats de crèdit
250, (259) (296)	1. Inversions financeres en patrimoni	526	3. Derivats financers
251, 252, 254, 256, 257 (297) (298)	2. Crèdits i valors representatius de deute	4003, 521, 522, 523, 524, 528, 560, 561	4. Altres deutes
253	3. Derivats financers	4002, 51	III. Deutes amb entitats del grup, multigrup i associades a curt termini
258, 26	4. Altres inversions financeres		IV. Creditors i altres comptes que cal pagar
B) Actiu corrent	4000, 401, 405, 406	1. Creditors per operacions de gestió	
38 (398)	I. Actius en estat de venda	4001, 41, 550, 554, 559	2. Altres comptes que cal pagar
	II. Existències	47	3. Administracions públiques
37 (397)	1. Actius construïts o adquirits per a altres entitats	485, 568	V. Ajustaments per periodificació
30, 35, (390) (395)	2. Mercaderies i productes acabats		
31, 32, 33, 34, 36, (391) (392) (393) (394) (396)	3. Aprovisionaments i d'altres		
	III. Deutors i altres comptes que cal cobrar		
4300, 431, 435, 436, 4430 (4900)	1. Deutors per operacions de gestió		

Núm. COMPTES	ACTIU	Núm. COMPTES	PATRIMONI NET I PASSIU
4301, 4431, 440, 441, 442, 445, 446, 447, 449, (4901), 550, 555, 558	2. Altres comptes que cal cobrar		
47	3. Administracions públiques		
	IV. Inversions financeres a curt termini en entitats del grup, multigrup i associades		
530, (539) (593)	1. Inversions financeres en patrimoni de societats mercantils		
4302, 4432, (4902), 531, 532, 535, (594), (595)	2. Crèdits i valors representatius de deute		
536, 537, 538	3. Altres inversions		
	V. Inversions financeres a curt termini		
540 (549) (596)	1. Inversions financeres en patrimoni		
4303, 4433, (4903), 541, 542, 544, 546, 547 (597) (598)	2. Crèdits i valors representatius de deute		
543	3. Derivats financers		
545, 548, 565, 566	4. Altres inversions financeres		
480, 567	Ajustaments per periodificació		
	VII. Efectiu i altres actius líquids equivalents		
577	1. Altres actius líquids equivalents		
556, 570, 571, 573, 575, 576	2. Tresoreria		

2.3. El compte del resultat economicopatrimonial

És un estat de flux que mostra les variacions en els fons propis de l'entitat, produïts en un període determinat com a conseqüència de les seves operacions de naturalesa pressupostària i no pressupostària, és a dir, mostra l'estalvi o desestalvi referit a un exercici. s'estructura en dues corrents, desenvolupades cada una en funció de la naturalesa econòmica de l'operació:

- La positiva, que mostra els ingressos i beneficis.

- La negativa, que presenta les despeses i pèrdues.

Aquest compte recull el resultat economicopatrimonial obtingut a l'exercici i està format pels seus ingressos i despeses, excepte quan sigui procedent la seva imputació directa al patrimoni net d'acord amb el previst en les normes de reconeixement i valoració.

Els ingressos i les despeses es classificaran segons la seva naturalesa econòmica.

El pla assenya dos models d'aquests comptes, un per a ens administratius i un altre per a aquells que realitzin operacions de caràcter industrial o comercial. Per al primer cas s'integren de la manera següent:

El compte de pèrdues i guanys que presenta canvis molt significatius en relació amb el compte de PiG del PGC90. Tradicionalment, la legislació espanyola s'havia inclinat cap a uns estats comptables presentats en format de compte, és a dir, destacant els elements del compte: deure, haver i saldo.

El PGC 2008 importa el model d'estat de resultats inclòs a la NIC 1, un model vertical d'ús generalitzat per les companyies de qualsevol país europeu que ara s'instal·la en la normativa espanyola. El seu format tan sols distingeix un resultat d'explotació i un resultat abans i després d'impostos.

1) Ingressos: increments en el patrimoni net de l'empresa durant l'exercici, ja sigui en forma d'entrades o augments en el valor dels actius, o de disminució dels passius, sempre que no tinguin el seu origen en aportacions, monetàries o no, dels socis o propietaris. Sempre pel seu import net de devolucions, descomptes, anul·lacions de liquidacions...

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

Alguns aspectes significatius que podem trobar en aquest document són:

- El seu estat es presenta de forma vertical (relació d'ingressos menys despeses).
- Distingeix entre operacions continuades (pràcticament totes) i interrompudes (tres casos bàsicament: ingressos i despeses netes d'impostos generats per: una línia d'activitat, la compra d'una filial a l'estranger o la compra d'una empresa per a la seva venda a curt termini).
- Desapareixen els resultats extraordinaris i els resultats que afecten a exercicis anteriors, de manera que el resultat de l'exercici corresponent queda basat en:

- resultat de gestió
- resultat de les operacions no financeres
- resultat de les operacions financeres
- resultat net de l'exercici

Núm. COMPTES	
	1. Ingressos tributaris i cotitzacions socials
720, 721, 722, 723, 724, 725, 726, 727, 728, 73	a) Impostos
740, 742	b) Taxes
744	c) Altres ingressos tributaris
729	d) Cotitzacions socials
	2. Transferències i subvencions rebudes
	a) De l'exercici
751	a.1) Subvencions rebudes per finançar despeses de l'exercici
750	a.2) Transferències
752	a.3) Subvencions rebudes per a cancel·lació de passius que no suposin finançament específic d'un element patrimonial
7530	b) Imputació de subvencions per a l'immobilitzat no financer
754	c) Imputació de subvencions per a actius corrents i d'altres
	3. Vendes netes i prestacions de serveis
700, 701, 702, 703, 704, (706), (708), (709)	a) Vendes netes
741, 705	b) Prestació de serveis
71* 7930, 7937, (6930), (6937)	4. Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació i deteriorament de valor
780, 781, 782, 783	5. Treballs realitzats per l'entitat per al seu immobilitzat
776, 777	6. Altres ingressos de gestió ordinària
795	7. Excessos de provisions
	A) TOTAL d'INGRESSOS DE GESTIÓ ORDINÀRIA (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7)
	8. Despeses de personal
(640), (641)	a) Sous, salaris i assimilats
(642), (643), (644), (645)	b) Càrregues socials
-65	9. Transferències i subvencions concedides

Núm. COMPTES	
	10. Aprovisionaments
(600), (601), (602), (605) (607), 606, 608, 609, 61*	a) Consum de mercaderies i altres aprovisionaments
(6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	b) Deteriorament de valor de mercaderies, matèries primeres i altres aprovisionaments
	11. Altres despeses de gestió ordinària
-62	a) Subministraments i serveis exteriors
-63	b) Tributs
-676	c) d'altres
-68	12. Amortització de l'immobilitzat
	B) TOTAL DE DESPESES DE GESTIÓ ORDINÀRIA (8 + 9 + 10 + 11 + 12)
	I. Resultat (estalvi o desestalvi) de la gestió ordinària (A + B)
	13. Deteriorament de valor i resultats per a l'alienació de l'immobilitzat no financer i actius en estat de venda
(690), (691), (692), (6938) 790, 791, 792, 799, 7938	a) Deteriorament de valor
770, 771, 772, 774 (670), (671), (672), (674) 7531	b) Baixes i alienacions
	c) Imputació de subvencions per a l'immobilitzat no financer
	14. Altres partides no ordinàries
773, 778	a) Ingressos
-678	b) Despeses
	II. Resultat de les operacions no financeres (I + 13 + 14)
	15. Ingressos financers
	a) De participacions en instruments de patrimoni
7630	a.1) En entitats del grup, multigrup i associades
760	a.2) En altres entitats
	b) De valors negociables i de crèdits de l'actiu immobilitzat
7631, 7632	b.1) En entitats del grup, multigrup i associades
761, 762, 769, 76454, (66454)	b.2) d'altres
	16. Despeses financeres

Núm. COMPTES	
-663	a) Per deutes amb entitats del grup, multigrup i associades
(660), (661), (662), (669), 76451, (66451)	b) d'altres
784, 785, 786, 787	17. Despeses financeres imputades a l'actiu
	18. Variació del valor raonable en actius i passius financers
7646, (6646), 76459, (66459)	a) Derivats financers
7640, 7642, 76452, 76453, (6640), (6642), (66452), (66453)	b) Altres actius i passius a valor raonable amb imputació en resultats
7641, (6641)	c) Imputació al resultat de l'exercici per actius financers disponibles per a la venda
768, (668)	19. Diferències de canvi
	20. Deteriorament de valor, baixes i alienacions d'actius i passius financers
7960, 7961, 7965, 766 (6960), (6961), (6965), (666), 7970, (6970), (6670)	a) d'entitats del grup, multigrup i associades
765, 7966, 7971, (665), (6671), (6962), (6966), (6971)	b) d'altres
	III. Resultat de les operacions financeres (15 + 16 + 17 + 18 + 19 + 20)
	IV. Resultat (estalvi o desestalvi) net de l'exercici (II + III)

2.4. L'estat de canvis en el patrimoni net

l'estat de canvis en el patrimoni net està dividit en tres parts:

- 1) estat total de canvis en el patrimoni net
- 2) estat d'ingressos i despeses reconegudes
- 3) estat d'operacions amb l'entitat o entitats propietàries

Aquests estats tindran l'estructura que figura en els models de comptes anuals.

Als efectes de donar informació en la memòria sobre les partides d'aquests estats, quan sigui significativa, es consideraran els imports bruts inclosos a cada partida, en lloc de l'import net d'aquesta, en el cas de partides en què s'integrin imports de diferent signe.

- 1) A la primera part, «Estat total de canvis en el patrimoni net», s'informarà de tots els canvis que hi hagi hagut en el patrimoni net, és a dir:

- els ajustaments en el patrimoni net a causa de canvis de criteris comptables i correccions d'errors;
- les despeses i els ingressos reconeguts a l'exercici;
- les operacions amb l'entitat o entitats propietàries, en les quals aquestes actuïn com a tals;
- altres variacions que es produeixin en el patrimoni net.

	NOTES EN MEMÒRIA	I. Patrimoni aportat	II. Patrimoni generat	III. Ajustaments per canvis de valor	IV. Altres increments patrimonials	TOTAL
A. PATRIMONI NET AL FINAL DE L'EXERCICI N-1						
B. AJUSTAMENTS PER CANVIS DE CRITERIS COMPTABLES I CORRECCIÓ D'ERRORS						
C. PATRIMONI NET INICIAL AJUSTAT DE L'EXERCICI N (A + B)						
D. VARIACIONS DEL PATRIMONI NET DE L'EXERCICI N						
1. Ingressos i despeses reconegudes a l'exercici						
2. Operacions amb l'entitat o entitats propietàries						
3. Altres variacions del patrimoni net						
E. PATRIMONI NET AL FINAL DE L'EXERCICI N (C + D)						

2) A la segona part, «Estat d'ingressos i despeses reconegudes», es recolliran els canvis en el patrimoni net derivats de:

- el resultat economicopatrimonial;

- els ingressos i despeses reconegudes directament en el patrimoni net, d'on cal distingir-ne els ingressos de les despeses;
- les transferències al compte del resultat economicopatrimonial, o al valor inicial de la partida coberta, d'ingressos i despeses reconegudes directament al patrimoni net.

Aquest estat desenvolupa l'epígraf D.1, «Estat total de canvis en el patrimoni net».

A la columna relativa a l'exercici immediatament anterior al que es tanca figuraran els imports ajustats, és a dir, els imports d'aquest exercici corregits, en el seu cas, pels ajustaments per canvis de criteri i correccions d'errors.

Les partides de despeses reconegudes directament en el patrimoni net figuraran amb signe negatiu.

Les partides de l'epígraf III, «Transferències al compte del resultat economicopatrimonial o al valor inicial de la partida coberta», en què les transferències d'ingressos superin les transferències de despeses, figuraran pel seu import net amb signe negatiu, i en cas contrari amb signe positiu.

No obstant això, en els registres comptables de l'entitat hauran de figurar pels seus imports bruts els imports transferits al compte del resultat economicopatrimonial o al valor inicial de la partida coberta, segons el que disposi aquest Pla general de comptabilitat pública.

Núm. COMPTES		NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
129	I. Resultat econòmic patrimonial			
	II. Ingressos i despeses reconegudes directament en el patrimoni net			
	1. Immobilitzat no financer			
920	1.1. Ingressos			
(820), (821) (822)	1.2. Despeses			
	2. Actius i passius financers			
900, 991	2.1. Ingressos			
(800), (891)	2.2. Despeses			
	3. Cobertures comptables			
910	3.1. Ingressos			
(810)	3.2. Despeses			
94	4. Altres increments patrimonials			

Núm. COMPTES		NOTES EN MEMÒRIA	EX. N	EX. N-1
	Total (1 + 2 + 3 + 4)			
	III. Transferències al compte del resultat econòmic patrimonial o al valor inicial de la partida coberta			
(823)	1. Immobilitzat no financer			
(802), 902, 993	2. Actius i passius financers			
	3. Cobertures comptables			
(8110) 9110	3.1. Imports transferits al compte del resultat economicopatrimonial			
(8111) 9111	3.2. Imports transferits al valor inicial de la partida coberta			
(84)	4. Altres increments patrimonials			
	IV. TOTAL d'ingressos i despeses reconegudes (I + II + III)			

3) A la tercera part, «Estat d'operacions amb l'entitat o entitats propietàries», es presentaran dos tipus d'informació:

a) Las operacions patrimonials amb l'entitat o entitats propietàries. Aquesta informació és un desenvolupament de l'epígraf D.2 de l'«Estat total de canvis en el patrimoni net».

b) Altres operacions amb l'entitat o entitats propietàries, d'on cal diferenciar els ingressos i despeses reconeguts directament en el compte del resultat economicopatrimonial i els ingressos i despeses reconeguts directament en el patrimoni net. Es mostraran en partides separades els ingressos i les despeses que siguin rellevants.

A la columna relativa a l'exercici immediatament anterior al que es tanca figuraran els imports ajustats, és a dir, les operacions d'aquest exercici corregides, en el seu cas, pels ajustaments per canvis de criteri i correccions d'errors.

En relació amb la informació sobre les operacions patrimonials amb l'entitat o entitats propietàries a les partides 1, «Aportació patrimonial dinerària», i 2, «Aportació de béns i drets», s'inclouran les aportacions rebudes de l'entitat o entitats propietàries, ja sigui com a aportació patrimonial inicial directa o com a posteriors ampliacions com a conseqüència d'assumpció de noves competències per l'entitat comptable.

A la partida 3, «Assumpció i condonació de passius financers», s'inclouran les aportacions efectuades per l'entitat o entitats propietàries mitjançant l'assumpció o condonació de passius financers de l'entitat comptable.

A la partida 5, «Devolució de béns i drets», s'inclouran les devolucions a l'entitat o entitats propietàries de béns i drets, com per exemple la reversió de béns i drets adscrits.

a) OPERACIONS PATRIMONIALS AMB L'ENTITAT O ENTITATS PROPIETÀRIES		
NOTES EN MEMÒRIA	EXERCICI N	EXERCICI N-1
1. Aportació patrimonial dinerària		
2. Aportació de béns i drets		
3. Assumpció i condonació de passius financers		
4. Altres aportacions de l'entitat o entitats propietàries		
5. (-) Devolució de béns i drets		
6. (-) Altres devolucions a l'entitat o entitats propietàries		
TOTAL		

b) ALTRES OPERACIONS AMB L'ENTITAT O ENTITATS PROPIETÀRIES		
NOTES EN MEMÒRIA	EXERCICI N	EXERCICI N-1
1. Ingressos i despeses reconegudes directament al compte del resultat economicopatrimonial		
2. Ingressos i despeses reconegudes directament al patrimoni net		
TOTAL		

2.5. L'estat de fluxos d'efectiu

l'estat de fluxos d'efectiu informa, d'una banda, sobre l'origen i la destinació dels moviments que hi ha hagut a les partides monetàries d'actiu representatives d'efectiu i altres actius líquids equivalents i, de l'altra, indica la variació neta soferta per aquestes en l'exercici.

El PGCP entén per efectiu i altres actius líquids equivalents la tresoreria dipositada a la caixa de l'entitat i els dipòsits bancaris a la vista; també en formaran part els actius financers que siguin convertibles en efectiu i que en el moment de la seva adquisició, el seu venciment no fos superior a tres mesos, sempre que no existeixi risc significatiu de canvis de valor i formin part de la política de gestió normal de la tresoreria de l'entitat.

Els moviments d'efectiu i altres actius líquids equivalents es mostren en l'estat de fluxos agrupats per tipus d'activitats. No es recullen en l'estat de fluxos els pagaments per adquisició, ni cobraments per amortització o venciment d'actius financers als quals se'ls ha donat la consideració d'actius líquids equivalents a efectiu. Tampoc no s'hi recullen els moviments interns de tresoreria.

Les agrupacions de l'estat de fluxos d'efectiu són les que expliquem a continuació:

1) Els **fluxos d'efectiu de les activitats de gestió** són, normalment, els que constitueixen la seva principal font de generació d'efectiu. Són, fonamentalment, els ocasionats per les transaccions que intervenen en la determinació del resultat de gestió ordinària de l'entitat. Inclouen també els que no s'hagin de classificar en cap de les dues categories següents, d'inversió o de finançament.

Formen part d'aquests fluxos els pagaments d'interessos ocasionats per passius financers de l'entitat, així com els cobraments d'interessos i dividendes generats per l'existència d'actius financers de l'entitat.

2) Els **fluxos d'efectiu de les activitats d'inversió** són els pagaments que tenen el seu origen en l'adquisició d'elements de l'immobilitzat no financer i d'inversions financeres, tant de curt com de llarg termini, no considerades actius líquids equivalents a efectiu, així com els cobraments procedents de la seva alienació o de la seva amortització al venciment.

Formen part d'aquests fluxos els cobraments derivats de la venda d'actius en estat de venda, així com tots els pagaments satisfets per l'adquisició de l'immobilitzat no financer, el pagament del qual s'ajorna, així com els derivats de l'arrendament financer.

3) Els **fluxos d'efectiu de les activitats de finançament** comprenen els cobraments procedents de l'adquisició per tercers de títols valors emesos per l'entitat o de recursos concedits per entitats financeres o tercers, en forma de préstecs o altres instruments de finançament i els corresponents a aportacions al patrimoni de l'entitat o entitats propietàries. També comprenen els pagaments realitzats per amortització o devolució dels anteriors instruments de finançament i per repartiment de resultats a l'entitat o entitats propietàries.

Els fluxos d'efectiu pendents de classificació recullen els cobraments i pagaments l'origen dels quals es desconeix en el moment d'elaborar l'estat de fluxos d'efectiu.

El saldo del compte «(558) Provisions de fons per a pagaments a justificar i bestretes de caixa fixa», figurarà entre els pagaments d'aquesta categoria quan no sigui possible la seva classificació en una de les tres categories anteriors.

A fi de permetre la conciliació entre les existències d'efectiu al principi i al final del període, cal parlar de l'efecte de la variació dels tipus de canvi, l'efectiu i altres actius líquids equivalents que puguin figurar en moneda estrangera. El valor en euros d'aquests últims, serà el que correspongui al tipus de canvi a dia 31 de desembre.

Es tracta d'un estat financer que té per objecte donar informació dinàmica sobre magnituds estàtiques, que posa el seu accent en l'efectiu de l'entitat. També s'hi inclouen aquells imports que, sense ser específicament components d'efectiu, se'ls pot assimilar, donada la seva facilitat de transformar-los en efectiu i la gairebé inexistència de risc que la recuperació no representi l'obtenció de l'import total.

El seu objectiu és donar compte de les operacions que l'entitat ha realitzat al llarg d'un període determinat, que han incidit directament en la situació de l'efectiu que es disposa en la data de donar la informació econòmica. La seva elaboració es fonamenta en el fet que la informació comptable és la que resulta del conjunt d'anotacions que s'han realitzat al llarg del període en qüestió.

Estat de fluxos d'efectiu

	EX. N	EX. N-1
I. FLUXOS d'EFECTIU DE LES ACTIVITATS DE GESTIÓ		
A) Cobraments		
1. Ingressos tributaris i cotitzacions socials		
2. Transferències i subvencions rebudes		
3. Vendes netes i prestacions de serveis		
4. Gestió de recursos recaptats per compte d'altres ens		
5. Interessos i dividendes cobrats		
6. Altres cobraments		
B) Pagaments		
7. Despeses de personal		
8. Transferències i subvencions concedides		
9. Aprovisionaments		
10. Altres despeses de gestió		
11. Gestió de recursos recaptats per compte d'altres ens		
12. Interessos pagats		
13. Altres pagaments		
Fluxos nets d'efectiu per activitats de gestió (+ A – B)		
II. FLUXOS d'EFECTIU DE LES ACTIVITATS d'INVERSIÓ		

	EX. N	EX. N-1
C) Cobraments		
1. Venda d'inversions reals		
2. Venda d'actius financers		
3. Altres cobraments de les activitats d'inversió		
D) Pagaments		
4. Compra d'inversions reals		
5. Compra d'actius financers		
6. Altres pagaments de les activitats d'inversió		
Fluxos nets d'efectiu per activitats d'inversió (+ C – D)		
III. FLUXOS d'EFECTIU DE LES ACTIVITATS DE FINANÇAMENT		
E) Augments en el patrimoni		
1. Aportacions de l'entitat o entitats propietàries		
F) Pagaments a l'entitat o entitats propietàries		
2. Devolució d'aportacions i repartiment de resultats a l'entitat o entitats propietàries		
G) Cobraments per emissió de passius financers		
3. Obligacions i altres valors negociables		
4. Préstecs rebuts		
5. Altres deutes		
H) Pagaments per reemborsament de passius financers		
6. Obligacions i altres valors negociables		
7. Préstecs rebuts		
8. Altres deutes		
Fluxos nets d'efectiu per activitats de finançament (+ E – F + G – H)		
IV. FLUXOS d'EFECTIU PENDENTS DE CLASSIFICACIÓ		
I) Cobraments pendents d'aplicació		
J) Pagaments pendents d'aplicació		
Fluxos nets d'efectiu pendents de classificació (+ I – J)		
V. EFECTE DE LES VARIACIONS DELS TIPUS DE CANVI		
INCREMENT/DISMINUCIÓ NETA DE L'EFECTIU I ACTIUS LÍQUIDS EQUIVALENTS A L'EFECTIU (I + II + III + IV + V)		
Efectiu i actius líquids equivalents a l'efectiu a l'inici de l'exercici		

	EX. N	EX. N-1
Efectiu i actius líquids equivalents a l'efectiu al final de l'exercici		

2.6. L'estat de liquidació del pressupost

Al llarg del curs s'ha comentat que l'activitat pública està subjecta a pressupost, i que una de les finalitats de la comptabilitat és proporcionar informació sobre el compliment del pressupost concedit a cada entitat. Per això, s'inclou dins dels comptes anuals l'estat de liquidació del pressupost, que es defineix com aquell document en el qual es posa de manifest com s'ha executat el pressupost aprovat per l'entitat. Una altra raó que justifica la seva existència és el compliment del cycle pressupostari, conformat per tres fases:

- 1) aprovació del pressupost per l'òrgan competent;
- 2) execució del pressupost;
- 3) verificació per part de l'òrgan que va aprovar el pressupost i que el va executar ajustant-se al mandat concedit (aquesta verificació no seria possible sense l'elaboració d'aquest compte).

L'estat de liquidació del pressupost lògicament no existeix en la comptabilitat privada, ja que la seva activitat no està subjecta a pressupostació, per la qual cosa en aquest cas la comparació es fa inviable. Així doncs, ens limitarem a fer-ne una descripció.

L'estat de liquidació del pressupost presenta, amb la deguda separació, la liquidació del pressupost de despeses, la liquidació del pressupost d'ingressos, el resultat d'operacions comercials (per a entitats la normativitat pressupostària del qual així ho exigeixi) i el resultat pressupostari.

És convenient assenyalar que per a elaborar la informació relativa als crèdits pressupostaris i a les despeses compromeses s'utilitzen comptes pressupostaris, que no suposen una modificació patrimonial, mentre que la informació relativa als pagaments o a les obligacions pendents de pagament s'utilitza en comptes que posen de manifest una variació patrimonial, comptes del grup 4.

El resultat d'operacions comercials només serà elaborat per aquelles entitats que realitzin operacions comercials o industrials i recollirà el resultat obtingut per l'entitat com a conseqüència d'aquestes operacions.

Segons l'IGAE, podem definir el resultat pressupostari com la diferència entre la totalitat dels ingressos pressupostaris de l'exercici, amb exclusió dels derivats de l'emissió i creació de passius financers, i la totalitat de les despeses pressupostàries d'aquest exercici, excepte les que es deriven de l'amortització i

el reemborsament dels passius financers. Aquest resultat indica en quina mesura els drets pressupostaris reconeguts han estat suficients per finançar les obligacions pressupostàries reconegudes durant l'exercici.

En el model proposat pel PGCP per a l'elaboració de l'estat de liquidació del pressupost, en el quadre corresponent al resultat pressupostari, apareixen dues magnituds de caràcter pressupostari, que s'analitzen a continuació i que són:

- la variació neta de passius financers
- el saldo pressupostari de l'exercici

La variació neta de passius financers, segons assenyala l'IGAE, al paràgraf 43, «és la diferència entre la totalitat dels ingressos pressupostaris a conseqüència de l'emissió o creació de passius financers i la totalitat de despeses pressupostàries com a conseqüència de l'amortització o el reemborsament de passius financers». Si aquesta variació és positiva, vol dir que l'endeutament pressupostari ha crescut, ja que els drets pressupostaris originats per operacions amb passius financers han superat les obligacions pressupostàries originades per les mateixes operacions. Si la variació és negativa, l'endeutament pressupostari ha disminuït o, el que és el mateix, les obligacions per operacions financeres han superat els drets originats per operacions similars.

El saldo pressupostari de l'exercici s'obté afegint al resultat pressupostari de l'exercici la variació neta de passius financers pressupostaris. Pot donar un saldo positiu, que posa de manifest un superàvit de finançament, o bé un saldo negatiu, que indica que existeix un dèficit de finançament.

En definitiva, la finalitat del saldo pressupostari és la de comparar les ocupacions que s'han donat als diferents recursos, respecte als recursos de què disposava per al seu finançament, i si els recursos utilitzats han trobat finançament o n'estan pendents, en cas de ser finançats.

Resultat pressupostari

CONCEPTES	DRETS RECONEGUTS NETS	OBLIGACIONS RECONEGUDES NETES	AJUSTAMENTS	RESULTAT PRESSUPOSTARI
a. Operacions corrents	---	---		---
b. Operacions de capital	---	---		---
c. Operacions comercials	---	---		---
1. Total d'operacions no financeres (a + b + c)	---	---		---
d. Actius financers	---	---		---
e. Passius financers	---	---		---
2. Total d'operacions financeres (d + e)	---	---		---
I. RESULTAT PRESSUPOSTARI DE L'EXERCICI (I = 1 + 2)	---	---		---
AJUSTAMENTS:				
3. Crèdits gastats finançats amb romanent de tresoreria no afectat			---	
4. Desviacions de finançament negatives de l'exercici			---	
5. Desviacions de finançament positives de l'exercici			---	
II. TOTAL D'AJUSTAMENTS (II = 3 + 4 - 5)			---	
RESULTAT PRESSUPOSTARI AJUSTAT (I + II)				---

El superàvit o dèficit de finançament de l'exercici coincideix amb el saldo pressupostari de l'exercici, llevat que:

- a) s'hagi utilitzat romanent de tresoreria no afectat per finançar despeses pressupostàries,
- b) s'hagin produït durant l'exercici desviacions en despeses amb finançament afectat.

La liquidació del pressupost de despeses s'ajusta a l'estructura i desagregació de l'inicialment aprovat i les seves posteriors modificacions, i conté informació referent a:

- els crèdits totals autoritzats, que es distingeixen entre els inicials i les modificacions;
- les despeses compromeses;
- els romanents de crèdit;
- els pagaments realitzats de les obligacions reconegudes;
- les obligacions reconegudes a l'exercici i pendents de pagament en finalitzar aquest.

La liquidació del pressupost d'ingressos, de la mateixa manera, s'ajusta a l'estructura i desagregació de l'inicialment aprovat i les seves posteriors modificacions, i conté la informació que es detalla a continuació:

- 1) Les previsions definitives, que es distingeixen entre les previsions inicials i les modificacions.

2) Els drets reconeguts nets, és a dir, el total de drets reconeguts, disminuïts pel total de drets anul·lats per ajornament i fraccionament i drets anul·lats per devolucions d'ingressos.

3) La recaptació neta, obtinguda per diferència entre la recaptació total i l'import de les devolucions d'ingressos fetes efectives.

4) Els drets cancel·lats per causes diferents al cobrament monetari, és a dir, per cobraments en espècie i per insolvències i altres causes.

5) Els drets reconeguts a l'exercici i pendents de pagament en finalitzar aquest.

2.7. El romanent de tresoreria

El romanent de tresoreria, segons el document 7 de l'IGAE, és la magnitud que s'obté al tancament de l'exercici, per la diferència entre els drets reconeguts nets pendents de pagament a curt termini, els fons líquids o disponibles i les obligacions certes reconegudes netes pendents de pagament a curt termini, ja siguin pressupostàries o no pressupostàries. Reflecteix la liquiditat de l'entitat disponible per finançar la despesa futura i que el converteix en un exponent clar de la salut de l'entitat.

Dins de les possibles crítiques que se li poden fer a aquest estat, cal assenyalar el fet que per determinar-lo és necessari restar-li els saldos de dubtós cobrament, la qual cosa inclou un element altament subjectiu, ja que el gestor per mostrar una «bona salut» de l'entitat pot «no considerar» com a dubtosos tots els saldos necessaris, i així obtenir increments en les despeses inicials, ja que gaudeix d'una bona posició financera.

El model de romanent de tresoreria que es reproduïx a continuació és el que figura en el pla comptable 2010 de l'estat.

N.º de cuentas	Componentes	Ejercicio N	Ejercicio N-1
57, 556	1.(+) Fondos líquidos		
	2.(+) Derechos pendientes de cobro		
430	-(-) del Presupuesto corriente		
431	-(-) de Presupuestos cerrados		
246, 247, 260, 265,440, 442, 449, 456, 470, 471, 472, 537, 538, 550, 565, 566	-(-) de operaciones no presupuestarias		
435, 436	-(-) de operaciones comerciales		
	3.(-) Obligaciones pendientes de pago		
400	-(-) del Presupuesto corriente		
401	-(-) de Presupuestos cerrados		
167, 168, 180, 185, 410, 412, 419, 453, 456, 475, 476, 477, 517, 518, 550, 560, 561	-(-) de operaciones no presupuestarias		
405, 406	-(-) de operaciones comerciales		
	4. (+) Partidas pendientes de aplicación		
554, 559	-(-) cobros realizados pendientes de aplicación definitiva		
555, 5581, 5585	-(-) pagos realizados pendientes de aplicación definitiva		
	I. Remanente de tesorería total (1+2-3+4)		
295, 298, 490, 495, 598	II. Exceso de financiación afectada		
	III. Saldos de dudoso cobro		
	IV. Remanente de tesorería no afectado= (I-II-III)		

2.8. L'estat de la tresoreria

L'estat de la tresoreria preveu els pagaments i els cobraments de l'exercici, per les operacions pressupostàries i no pressupostàries, posant de manifest una capacitat o necessitat de liquiditat, si el seu resultat és positiu o negatiu, respectivament.

2.9. L'estat del flux net de tresoreria

Per la seva part, l'estat del flux net de tresoreria, també preveu els pagaments i cobraments de l'exercici, però permet veure la destinació dels imports de tresoreria, i obtenir una vegada més el dèficit o superàvit de tresoreria. Ens permet veure, a més de l'import global de la tresoreria, com s'ha generat. Aquest estat pot ajudar el destinatari de la informació a valorar si l'entitat té capacitat per generar fluxos de caixa en el futur, si té capacitat de satisfer necessitats externes, els efectes de les seves operacions d'inversió i finançament, etc.

Unint el fet que la informació que presenta és la mateixa que la proporcionada pels altres estats referits a la tresoreria però més detallada, i que és més objectiva, podrà considerar-se aquest estat com a suficient per a les entitats subjectes al règim de la comptabilitat pública.

Finalment, cal assenyalar que les empreses no estan obligades a l'elaboració d'un estat de fluxos de tresoreria, però és important destacar que cada vegada s'aixequen més veus argumentant la conveniència d'incorporar aquest estat en els comptes anuals privats i fins i tot substituir el quadre de finançament, ja que representa molt millor la situació financera de l'entitat. Això suposaria un acostament entre la informació proporcionada pels ens públics i els privats.

2.10. La memòria

En la situació anterior a la reforma de la comptabilitat pública, les administracions només retien comptes de les seves operacions de tipus pressupostari i alguna altra informació complementària. Amb la reforma de la comptabilitat pública i l'aplicació del PGCP 94, juntament amb la informació anterior, es comença a retre comptes sobre la situació del patrimoni i els resultats des del punt de vista econòmic d'aquestes entitats. Tanmateix, la informació de tipus pressupostari continua tenint el pes més important dins del total d'estats que componen els comptes anuals.

Els comptes anuals estan integrats per sis documents: balanç, compte del resultat economicopatrimonial, estat de variacions del patrimoni net, estat de fluxos d'efectiu, estat de liquidació del pressupost i memòria. Els quatre primers documents aporten informació des del punt de vista economicopatrimonial, i són similars al balanç i al compte de pèrdues i guanys, estat de variacions del patrimoni net i estat de fluxos d'efectiu del PGC.

L'estat de liquidació del pressupost és un document que aporta informació de tipus pressupostari i que està compost per quatre estats: liquidació del pressupost de despeses, liquidació del pressupost d'ingressos, resultat d'operacions comercials i resultat pressupostari. Per la seva part, el contingut de la memòria del PGCP difereix del que figura a la memòria del PGC.

s'hi inclouen epígrafs que corresponen a informació de tipus pressupostari, que amplia i completa la continguda en l'estat de liquidació del pressupost. Un dels esmentats epígrafs, el 23, sobre informació pressupostària, suposa el més nombrós dels quadres o estats que componen el total d'informació de la memòria.

Respecte a la memòria, aquest compte anual completarà, ampliarà i comentarà la informació continguda en el balanç i compte de pèrdues i guanys.

L'article 200 de la Llei de societats anònimes és el que estableix les indicacions que haurà de contenir la memòria, a més de les especificacions previstes pel Codi de comerç i per tots els altres articles de la Llei de societats anònimes.

La raó que s'integri la memòria als comptes anuals i la importància creixent que està prenent es basen en la insuficiència del balanç i del compte de pèrdues i guanys com a documents per reflectir la imatge fidel de l'empresa, a causa, sobretot, de la complexitat que ofereixen moltes operacions empresarials, dels canvis profunds que de vegades es produeixen en l'estructura econòmica i financera de l'empresa, i també de la necessitat d'una informació detallada de certs fets esdevinguts a l'exercici o en el període comprès entre la data de tancament de l'exercici i aquella altra en la qual es formulen els comptes anuals.

De la lectura i anàlisi del balanç i del compte de pèrdues i guanys és possible que tan sols una persona avançada en les tècniques comptables pogués arribar a assolir la imatge fidel del patrimoni d'una societat, de la seva situació financera i dels seus resultats. És per això que en la memòria han d'explicar-se les raons d'una determinada excepció o s'hi ha d'indicar el detall d'alguna partida. També pot ser de gran utilitat de cara als auditors de la societat, als quals l'ampliació de la informació pot ser-los molt útil, i fins i tot pot evitar en determinades circumstàncies alguna excepció.

Els estats financers també inclouen la memòria, destinada a:

- ampliar la informació continguda en els restants estats financers;
- posar de manifest els criteris amb què han estat confeccionats;
- afegir informació addicional, no continguda en ells, com riscos i incerteses que poden afectar l'entitat econòmica, situacions o compromisos futurs no contemplats en el balanç o esdeveniments posteriors al tancament;

- incloure informació plasmada en estats comptables especials, derivats de les últimes tendències de la informació financera i cridats a satisfer de manera més completa les necessitats dels usuaris, tals com el compte de pèrdues i guanys global, l'estat de valor afegit, l'estat de variacions en el net, la situació mediambiental de l'entitat, informació segmentada, etc.
- subministrar informació sobre bases diferents que regeixen l'elaboració dels restants estats financers, com és la relativa, en el seu cas, a l'efecte dels canvis en els preus, l'elaborada sense tenir en compte la hipòtesi bàsica de meritació o la confeccionada amb criteris fiscals.

També afirma que quan l'entitat econòmica subministri informació en comptes d'ordre, aquesta s'ha de considerar com a integrant de la memòria. A part del contingut indicat, cal incloure a la memòria les dades addicionals necessàries per a millorar la interpretació de la informació financera i, amb això, per a la més adequada satisfacció de les necessitats dels usuaris.

En l'àmbit de les empreses, l'objectiu perseguit amb la seva activitat mercantil, amb caràcter general, és l'obtenció d'ingressos i, per a això, han de realitzar determinades despeses, obtenint el benefici final com a diferència dels fluxos d'ingressos i despeses. Al contrari, en l'àmbit de les administracions públiques, l'objectiu que persegueixen amb la seva activitat prestadora de serveis, amb caràcter general, és la realització de despeses, per la qual cosa necessiten obtenir ingressos per finançar-los.

La primera idea és perfectament vàlida pel que fa a la memòria en l'àmbit públic. És més, les obligacions d'informació s'han de considerar més intenses, ja que estem parlant dels diners trets coactivament als ciutadans. Per això la perspectiva de la memòria és diferent en l'àmbit públic i en l'àmbit privat.

En el segon cas, ja hem vist que l'exigència de la memòria s'incardina dins del dret mercantil, que neix com un dret estatutari, el dret dels comerciants, si bé la seva evolució, sense oblidar el seu origen, ha adquirit un caràcter més social.

En canvi, en el cas públic, la memòria és una exigència de les normes de la Hisenda pública, l'origen de la qual és l'establiment de normes que disciplinin l'activitat administrativa de l'Estat, sigui recaptant els seus ingressos, sigui realitzant les despeses públiques.

1) Organització i activitat

2) Gestió indirecta de serveis públics, convenis i altres formes de col·laboració

3) Bases de presentació dels comptes

4) Normes de reconeixement i valoració

- 5) Immobilitzat material
- 6) Inversions immobiliàries
- 7) Immobilitzat intangible
- 8) Arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar
- 9) Actius financers
- 10) Passius financers
- 11) Cobertures comptables
- 12) Actius construïts o adquirits per a altres entitats i altres existències
- 13) Moneda estrangera
- 14) Transferències, subvencions i altres ingressos i despeses
- 15) Provisions i contingències
- 16) Informació sobre medi ambient
- 17) Actius en estat de venda
- 18) Presentació per activitats del compte del resultat economicopatrimonial
- 19) Operacions per administració de recursos per compte d'altres ens públics
- 20) Operacions no pressupostàries de tresoreria.
- 21) Contractació administrativa i procediments d'adjudicació
- 22) Valors rebuts en dipòsit
- 23) Informació pressupostària
- 24) Indicadors financers, patrimonials i pressupostaris
- 25) Informació sobre el cost de les activitats
- 26) Indicadors de gestió
- 27) Fets posteriors al tancament