

I. DISPOSICIONS GENERALS

MINISTERI D'ECONOMIA I HISENDA

20053 *Ordre EHA/3362/2010, de 23 de desembre, per la qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les empreses concessionàries d'infraestructures públiques.*

El dret comptable ha estat objecte d'una important modificació a través de la Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional sobre la base de la normativa de la Unió Europea, fruit de la decisió del legislador de seguir aplicant en els comptes anuals individuals la normativa comptable espanyola, convenientment reformada per aconseguir l'adequada homogeneïtat i comparabilitat de la informació comptable, en el marc de les noves exigències comptables europees per als comptes consolidats.

La disposició final primera de la Llei confereix al Govern la competència per aprovar mitjançant reial decret el Pla general de comptabilitat amb l'objectiu de configurar el marc reglamentari corresponent. En l'actualitat materialitzat en el Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat, i en el Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses i els criteris comptables específics per a microempreses.

La disposició final segona del Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, recull l'habilitació al ministre d'Economia i Hisenda, a proposta de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i mitjançant ordre ministerial, per a l'aprovació d'adaptacions del Pla general de comptabilitat per raó del subjecte comptable.

Les normes que ara s'aproven són fruit d'aquesta habilitació i tenen per objecte recollir, en el marc del nou Pla general de comptabilitat, el tractament dels aspectes específics del subjecte concessional, en particular, de l'activitat que du a terme a través dels acords de concessió, tal com queden definits des d'una perspectiva econòmica en les normes que s'incorporen a l'annex de l'Ordre.

L'article u de l'Ordre aprova les normes de registre, valoració i informació que s'han d'incloure en la memòria sobre els acords de concessió d'infraestructures públiques que més endavant es detallen.

L'article dos delimita l'àmbit d'aplicació, estableix la seva aplicació obligatòria per a totes les empreses concessionàries que formalitzin acords de concessió amb una entitat concedent, però exclusivament pel que fa al tractament comptable de l'«acord de concessió», i remet la comptabilització de les restants operacions que puguin realitzar aquestes entitats a les normes generals que siguin aplicables, és a dir, el Pla general de comptabilitat o el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses i els criteris comptables específics per a microempreses, així com les seves disposicions corresponents de desplegament. És necessari precisar que tota la regulació que s'incorpora a les presents normes complementa, modifica o adapta el que regula el Pla general de comptabilitat o el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses, i per això, excepte el que estrictament es modifica, s'apliquen íntegrament els textos esmentats, segons escaigui.

La presència d'una infraestructura en els termes de l'acord de concessió es configura com a un element constitutiu d'aquest acord, de tal manera que, si no n'hi ha, no podem parlar d'acord de concessió en sentit estricte, i, per tant, el seu tractament comptable queda fora de l'àmbit d'aplicació de la norma malgrat que es puguin donar altres elements com ara la naturalesa econòmica del servei públic i un preu i una activitat regulats.

En els acords que queden fora de l'àmbit d'aplicació de la norma, els elements patrimonials afectes a l'explotació s'han de mostrar conforme a la seva naturalesa, en conseqüència, amb caràcter general, han de figurar com a immobilitzat material. Quan aquests actius han de ser objecte de reposicions al llarg de la vida de la concessió, el

termini residual d'ús de la realitzada els últims anys és, en molts casos, inferior a la vida econòmica de l'actiu renovat, circumstància que exigeix aclarir el tractament comptable de l'última renovació.

Des d'una perspectiva econòmica racional, s'hauria de concloure que el cost que correspondria recuperar en el termini que transcorre entre la data de reversió i la finalització de la vida econòmica de l'actiu renovat ha estat objecte de recuperació al llarg del període concessional, circumstància que posa de manifest a l'inici de la concessió un cost del projecte similar als de desmantellament o retirament, el tractament comptable dels quals s'ha de portar a col·lació per analogia per resoldre la qüestió plantejada.

D'acord amb això, la disposició addicional única de l'Ordre regula el tractament comptable que s'ha d'atorgar a aquests actius, i precisa que el desemborsament que es realitza com a conseqüència de l'última renovació ha de tenir dos components. En primer lloc, la contrapartida de la cancel·lació del cost de retirament pagat per endavant en la data de la reposició, que deriva de l'obligació que assumeix l'empresa de lliurar els actius afectes a la concessió a l'estat d'ús acordat amb l'Administració concedent, i en segon lloc la inversió en l'immobilitzat material que des d'una perspectiva econòmica racional realitzaria qualsevol empresa considerant el termini d'aprofitament econòmic que hi ha entre el moment de la renovació i la data de reversió.

No obstant això, si la renovació dels actius afectes a la concessió origina una revisió de les condicions de l'acord, per exemple a través d'una ampliació del termini concessional o quan per un altre mitjà el concessionari pugui recuperar l'import total de la seva inversió amb la generació d'ingressos suficients des de la data de renovació, el plantejament exposat decau, sense que en aquest cas escaigui el registre de la provisió esmentada.

El règim de dret transitori el regula la disposició transitòria única, en sintonia amb el que recullen el Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, i el Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, llevat pel que fa a la informació que s'ha d'incloure en els comptes anuals del primer exercici que s'iniciï a partir d'1 de gener de 2011. Vist el seu contingut, es pot destacar el tractament de les despeses financeres diferides de finançament d'autopistes, túnels, ponts i altres vies de peatge i les despeses financeres diferides de finançament de l'activitat de les empreses del sector de proveïment i sanejament d'aigües, que preveu el seu registre com a valor més alt de l'import comptable de l'actiu financer o la seva reclassificació en una partida específica de l'immobilitzat intangible («Acords de concessió, activació financera»), sempre que hi hagi evidència de la seva futura recuperació. En cas contrari, escau la seva baixa amb càrrec a una partida de reserves.

L'Ordre també inclou una disposició derogatòria en virtut de la qual es deroguen l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 10 de desembre de 1998, per la qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les societats concessionàries d'autopistes, túnels, ponts i altres vies de peatge, i l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 10 de desembre de 1998, per la qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les empreses del sector de proveïment i sanejament d'aigües.

L'Ordre conté una disposició final primera relativa al títol competencial de la norma.

Finalment, la disposició final segona recull la data d'entrada en vigor.

Les normes sobre els acords de concessió d'infraestructures públiques s'estructuren al seu torn en sis normes.

La norma primera introdueix les definicions que es consideren necessàries per delimitar l'àmbit d'aplicació que recull l'apartat segon de l'Ordre.

La norma segona desplega les regles per comptabilitzar els acords de concessió, en tres grans apartats que inclouen: els criteris generals de qualificació, reconeixement i valoració de l'acord, les actuacions que l'empresa porti a terme sobre la infraestructura al llarg del període concessional i el règim comptable de les despeses financeres.

La norma tercera engloba qüestions comunes a tots els acords de concessió i altres de particulars aplicables a determinats sectors d'activitat, que tenen justificació en la rellevància per a l'economia nacional i en l'existència d'unes normes d'adaptació en el marc del Pla general de comptabilitat de 1990, els criteris del qual en alguns casos s'ha considerat oportú mantenir.

La norma quarta enumera la informació que s'ha d'incloure en la memòria, que l'empresa concessionària ha d'afegir a la informació que exigeix el Pla general de comptabilitat.

La norma cinquena recull les normes d'elaboració dels comptes anuals. A partir de les que recull el Pla general de comptabilitat, s'inclouen determinades especialitats quant a la ubicació de partides específiques que han de reflectir les empreses concessionàries en els models de balanç i compte de pèrdues i guanys normal, abreujat o en el previst per a les empreses que optin pel Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses.

La norma sisena inclou una proposta de codificació i denominació de comptes per reflectir els actius, passius, ingressos i despeses que s'hagin de reconèixer com a conseqüència dels acords de concessió, que complementen per tant les que preveu el Pla general de comptabilitat i que en cap cas exhaureixen el nivell de detall que hagi de subministrar l'empresa concessionària per motius de regulació o per facilitar la seva gestió. En aquest sentit, si d'acord amb els termes de l'acord s'exigeix més nivell de desagregació, lògicament l'empresa ha d'introduir el desglossament corresponent en els comptes proposats.

En virtut d'això, a proposta de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i d'acord amb el Consell d'Estat, dispo:

Article 1. *Aprovació.*

S'aproven les normes de registre, valoració i informació que s'han d'incloure en la memòria sobre els acords de concessió d'infraestructures públiques, els text de les quals s'insereix a continuació.

Article 2. *Àmbit d'aplicació.*

1. Aquestes normes són aplicables de manera obligatòria per a totes les empreses concessionàries, que formalitzin acords de concessió amb una entitat concedent.

2. En tot el que no regulen específicament aquestes normes, és aplicable el Pla general de comptabilitat, o el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses i els criteris comptables específics per a microempreses, en els termes que preveuen el Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, i el Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, respectivament, així com les seves disposicions corresponents de desplegament.

Disposició addicional única. Actius objecte de renovació i que han de revertir a l'entitat pública concedent en el marc d'un acord fora de l'àmbit d'aplicació de les normes sobre els acords de concessió d'infraestructures públiques, amb un termini residual d'ús que en la data de renovació és inferior a la seva vida econòmica.

1. Les inversions que atenen el moment en què es portin a terme tinguin una vida econòmica superior a la seva vida útil (període concessional restant en cada cas) motiven el reconeixement a l'inici de la concessió d'un actiu intangible i d'una provisió pel mateix import, corresponent al valor actual de l'obligació assumida, equivalent al valor comptable que teòricament figuraria a la finalització de la concessió en el supòsit que l'actiu no s'hagi de lliurar a l'Administració concedent; és a dir, considerant la seva vida econòmica i no el termini concessional.

2. L'actiu intangible ha de ser objecte d'amortització en el termini concessional, i el criteri de depreciació ha de ser lineal, llevat que el seu patró d'ús es pugui estimar amb fiabilitat per referència a la «demanda o utilització» del servei públic mesurada en unitats físiques, cas en què aquest mètode es podria acceptar com a criteri d'amortització sempre que sigui el patró més representatiu de la utilitat econòmica d'aquest actiu.

A aquest efecte s'han d'aplicar els criteris que regula l'apartat 1.6 de les normes de registre, valoració i informació a incloure en la memòria sobre els acords de concessió d'infraestructures públiques.

3. La provisió que sorgeix com a contrapartida de l'actiu intangible s'ha d'actualitzar cada any fins a la data de la seva efectiva cancel·lació, aplicant els criteris que recull el PGC per a les provisions, circumstància que origina el reconeixement d'una despesa financera.

4. La diferència entre el desemborsament que s'ha d'efectuar en l'última renovació i l'import de l'esmentada provisió s'ha de comptabilitzar aplicant els criteris que recull el Pla general de comptabilitat per a l'immobilitzat material. En conseqüència, s'ha d'amortitzar prenent com a termini de vida útil el període que resti fins que finalitzi la concessió.

5. Els canvis en les estimacions sobre el valor de l'actiu i la provisió s'han de tractar d'acord amb els criteris que recull el Pla general de comptabilitat per als costos de desmantellament, retirament o rehabilitació.

Disposició transitòria única. *Regles d'aplicació de les normes d'adaptació en el primer exercici que s'iniciï a partir de l'entrada en vigor de l'Ordre.*

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

a) S'han de reclassificar els elements patrimonials que sorgeixin dels acords formalitzats fins a aquesta data en sintonia amb el que disposa aquesta norma.

b) S'han de valorar aquests elements patrimonials pel seu valor comptable; i

c) S'ha de comprovar el seu deteriorament de valor en aquesta data.

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

Així mateix, és aplicable la disposició transitòria sisena del Pla general de comptabilitat aprovat mitjançant el Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre.

2. A l'entrada en vigor de la present norma, les despeses financeres diferides de finançament d'autopistes, túnels, ponts i altres vies de peatge i les despeses financeres diferides de finançament de l'activitat de les empreses del sector de proveïment i sanejament d'aigües s'han de comptabilitzar formant part del valor comptable de l'actiu financer o de l'immobilitzat intangible que sorgeixi de la reclassificació descrita en la lletra a) anterior, sempre que, en l'esmentada data, hi hagi evidència de la recuperació del corresponent valor comptable a través de les tarifes a cobrar en el futur. L'import no recuperable s'ha de cancel·lar amb càrrec a una partida de reserves.

3. Els comptes anuals corresponents al primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2011 es poden presentar:

a) Inclouent-hi informació comparativa sense adaptar als nous criteris, cas en què els comptes anuals s'han de qualificar d'inicials als efectes derivats de l'aplicació del principi d'uniformitat i del requisit de comparabilitat.

b) Inclouent-hi informació comparativa adaptada als nous criteris. En aquest cas, la data de primera aplicació és la data de començament de l'exercici anterior al que s'iniciï a partir d'1 de gener de 2011, és a dir, per a les societats l'exercici econòmic de les quals coincideixi amb l'any natural, l'1 de gener de 2010.

4. En la memòria dels comptes anuals corresponents al primer exercici que s'iniciï a partir de l'1 de gener de 2011, s'ha de crear un apartat amb la denominació d'«Aspectes derivats de la transició a les noves normes comptables» en el qual s'ha d'incloure una explicació de les principals diferències entre els criteris comptables aplicats en l'exercici anterior i en el present, així com la quantificació de l'impacte que produeix aquesta variació de criteris comptables en el patrimoni net de l'empresa.

Disposició derogatòria única. *Derogació normativa.*

A l'entrada en vigor de la present norma, queden derogades l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 10 de desembre de 1998, per la qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les societats concessionàries d'autopistes, túnels, ponts i altres vies de peatge, i l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 10 de desembre de 1998, per la qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les empreses del sector de proveïment i sanejament d'aigües.

Disposició final primera. *Títol competencial.*

La present Ordre es dicta a l'empara del que disposa l'article 149.1.6a de la Constitució, que atribueix a l'Estat la competència exclusiva en matèria de legislació mercantil.

Disposició final segona. *Entrada en vigor.*

La present Ordre entra en vigor l'1 de gener de 2011 i és aplicable per als exercicis econòmics que s'iniciïn a partir d'aquesta data.

Madrid, 23 de desembre de 2010.–La vicepresidenta segona del Govern i ministra d'Economia i Hisenda, Elena Salgado Méndez.

ANNEX

Normes de registre, valoració i informació a incloure en la memòria sobre els acords de concessió d'infraestructures públiques

INTRODUCCIÓ

I

1. En l'anterior marc de regulació, Pla general de comptabilitat de 1990, i les seves disposicions de desplegament, es van aprovar les adaptacions sectorials a les societats concessionàries d'autopistes, túnels, ponts i altres vies de peatge, així com a les empreses del sector de proveïment i sanejament d'aigües. La iniciativa normativa trobava justificació en les particulars circumstàncies que es presentaven en aquest tipus d'activitats, caracteritzades pel fet que una empresa adjudicatària d'un contracte de concessió d'obra pública o figura similar construïa i finançava un projecte, i recuperava la inversió a través de l'explotació d'un servei públic els preus o tarifes del qual estan sotmesos a aprovació per part de l'autoritat administrativa concedent.

Des del 1998, el que podríem denominar «model concessional» és utilitzat tanmateix en altres sectors als quals s'ha estès l'especialitat que al seu moment justificava les adaptacions sectorials esmentades, i que és fruit de la realitat econòmica que deriva del marc jurídic que empara aquests acords, en virtut dels quals s'incentiva la participació del sector privat en el finançament d'infraestructures associades a la prestació de serveis públics, a canvi de modular el risc inherent a qualsevol activitat empresarial.

En conseqüència, les normes que ara s'aproven són fruit de l'habilitació prevista per raó del subjecte comptable i tenen per objecte recollir, en el marc del nou Pla general de comptabilitat, el tractament d'aspectes específics propis del subjecte concessional, en particular, de l'activitat que du a terme a través dels acords de concessió, tal com queden definits en aquestes normes des d'una perspectiva econòmica, però prenent com a referent les diferents modalitats contractuals que regula la Llei 30/2007, de 30 d'octubre, de contractes del sector públic.

2. Les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les empreses que formalitzin acords de concessió han estat elaborades per un grup d'experts que ha realitzat la seva tasca en el si de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, integrat per tècnics del mateix Institut, per professionals i acadèmics que van aportar els seus coneixements i experiència de gran utilitat tant en l'àmbit comptable com en el del negoci concessional. En el curs de les reunions celebrades s'han estudiat diferents qüestions que afecten la matèria, s'ha aprofundit en els aspectes més característics dels acords de concessió, tal com queden definits en aquestes normes, i s'han proposat les solucions comptables que s'han considerat més raonables.

Abans d'entrar en l'anàlisi dels aspectes més rellevants de la norma, cal fer una referència als criteris que sobre aquesta matèria estan en vigor en l'àmbit internacional i en particular en l'àmbit de la Unió Europea. Les normes internacionals de comptabilitat, tant les emeses pel Comitè de Normes Internacionals de Comptabilitat (CNIC o IASB) com les adoptades en la Unió Europea (NIC/NIIF UE), no tenen una norma completa que reguli el

tractament comptable dels acords de concessió que formalitzi una empresa. Davant d'aquesta absència de norma, i amb l'ànim de cobrir el buit normatiu comptable que hi ha en aquesta matèria, el Comitè d'Interpretacions de les Normes Internacionals d'Informació Financera va publicar el novembre de 2006 la CINIIF 12, Acords de concessió de serveis (d'ara endavant, CINIIF 12). Aquesta interpretació ha estat adoptada per la Unió Europea a través del Reglament 254/2009, de 25 de març de 2009, publicat en el Diari Oficial de la Unió Europea (DOUE) el 26 de març de 2009. Aquest Reglament s'ha d'aplicar com a molt tard en l'elaboració dels comptes consolidats del primer exercici que s'iniciï amb posterioritat a la data de la publicació en el DOUE dels grups de societats que estiguin obligades a elaborar aquests comptes d'acord amb les NIC/NIIF UE.

La CINIIF 12 recull les pautes bàsiques, dins del marc de les NIIF, que configuren el tractament comptable que ha d'aplicar l'empresa concessionària que formalitzi aquest tipus d'acords de concessió, tal com apareixen definits en la mateixa CINIIF.

Les normes que ara s'aproven, en la mesura que suposen un desplegament normatiu de la Llei 16/2007, de 4 de juliol, i una adaptació del Pla general de comptabilitat al subjecte concessional, de la mateixa manera que la dita normativa, tenen com a objectiu aprofundir en l'harmonització de la normativa comptable nacional amb l'europea. Per això, prenen com a referent en la seva elaboració la CINIIF 12, i introdueixen en el marc comptable que és aplicable en els comptes anuals individuals de les empreses espanyoles unes normes compatibles amb les normes internacionals, incloses les precisions que es consideren necessàries per tractar des d'una perspectiva econòmica racional l'especialitat d'aquests acords.

Atès el que s'ha indicat, l'extensió del «model concessional» a societats i sectors diferents a les societats concessionàries d'autopistes, túnels, ponts i altres vies de peatge, així com a les empreses del sector de proveïment i sanejament d'aigües, i en particular l'especialitat del negoci jurídic tal com es configura en l'àmbit legal, és el que motiva l'aprovació de la present Ordre ministerial dirigida a regular el tractament comptable de l'activitat concessional, al marge del sector on l'empresa du a terme aquesta activitat.

II

3. La norma primera introdueix les definicions que es consideren necessàries per delimitar el seu àmbit d'aplicació. Amb aquest objectiu, es defineixen l'entitat concedent i l'acord de concessió.

Cal destacar de la primera que, si bé la norma no fa referència expressa a la Llei 30/2007, de 30 d'octubre, de contractes del sector públic, amb l'objectiu de mantenir la norma en un marc estrictament comptable, lliure per tant del biaix que la qualificació jurídica pugui en determinats casos suposar, no hi ha cap dubte que la definició d'entitat concedent fa referència a subjectes inclosos en l'àmbit d'aplicació que regula l'article 3 de la Llei esmentada. De la mateixa manera, s'entén per acords de concessió als efectes d'aquestes normes els que es formalitzin sota la modalitat de contracte de concessió d'obra pública, determinats contractes de gestió de servei públic, així com el contracte de col·laboració entre el sector públic i el sector privat, sempre que compleixin els requisits que la mateixa definició d'acord de concessió incorpora.

Per a això s'ha pres com a referent la definició de l'acord de concessió inclosa en la CINIIF 12, delimitada per dos aspectes substancials:

L'existència d'una infraestructura que controla l'Administració Pública.

L'explotació de l'esmentada infraestructura prestant un servei públic de naturalesa econòmica sotmès a la regulació que imposa l'Administració Pública. Bàsicament a través de l'aprovació d'una tarifa o preu públic que permeti mantenir un equilibri entre els interessos de l'empresa concessionària, materialitzats en la necessitat de recuperar, almenys, el cost de la seva inversió, i l'interès dels usuaris, als quals s'ha de garantir l'accés al servei de forma regular a un preu raonable.

Per tant, en principi queden fora de la definició d'acord de concessió altres acords habituals entre el sector públic i el sector privat o, si s'escau, el sector públic empresarial,

com ara l'autorització o concessió de l'ús del domini públic, la cessió de l'usdefruit o la constitució d'un dret de superfície sobre béns patrimonials, llevat que compleixin els requisits esmentats. El tractament comptable d'aquests acords té cabuda en les normes generals que recull el Pla general de comptabilitat, en particular, en la norma de registre i valoració 8a, Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar i, si s'escau, en la norma de registre i valoració 18a, Subvencions, donacions i llegats.

Per completar la definició d'acord de concessió, la norma defineix què es considera servei públic, preu regulat i infraestructura.

La naturalesa econòmica del servei públic, és a dir, ser un servei susceptible d'explotació a canvi d'un preu, es configura com a un element necessari de la definició d'acord de concessió, atès que, tal com s'ha indicat, l'essència de l'acord consisteix en la construcció o adquisició d'una infraestructura obtenint com a retribució l'accés a aquesta infraestructura i, en conseqüència, la possibilitat de fer-ne l'explotació a canvi d'un preu que l'Administració fixa en un import determinat o determinable.

4. La presència d'una infraestructura en els termes de l'acord es configura com a un element constitutiu de l'acord, de manera que, si no n'hi ha, no podem parlar d'acord de concessió en sentit estricte, i, per tant, el seu tractament comptable queda fora de l'àmbit d'aplicació de la norma malgrat que es puguin donar altres elements com ara la naturalesa econòmica del servei públic i un preu i activitat regulats.

En la definició d'infraestructura s'inclouen tant les obres i instal·lacions construïdes per l'empresa com les adquirides a un tercer, per al cas en què l'empresa no construeixi amb els seus propis mitjans, així com les que la mateixa Administració cedeixi a l'empresa concessionària, sempre que es destinin a la prestació del servei públic sota les condicions de l'acord; en particular, la submissió a la tarifa i la restant regulació que imposi l'Administració Pública. S'hi han d'incloure, per tant, les obres singulars d'enginyeria civil (ponts, túnels, ports, etc.), construcció d'autopistes, actuacions de modernització o millora sobre autovies, instal·lacions de proveïment i sanejament d'aigües, plantes de tractament de residus, edificis destinats a la prestació del servei públic, etcètera.

Les obres i instal·lacions que no siguin explotades sota els estrictes termes de l'acord han de seguir el tractament comptable general que recullen el Pla general de comptabilitat (d'ara endavant PGC) i el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (d'ara endavant PGC PIMES), aprovats pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, i Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, respectivament. En particular, el criteri que recull l'apartat 6 del Marc conceptual de la comptabilitat, per amortitzar els actius sotmesos a reversió, en el supòsit que aquests elements hagin de revertir a l'entitat concedent juntament amb la infraestructura, així com l'inclòs en la disposició addicional única de l'Ordre per la qual s'aproven les presents normes, en el supòsit que els elements patrimonials esmentats siguin objecte de renovació, quan el termini residual d'ús en la data de l'última renovació sigui inferior a la seva vida econòmica.

III

5. La norma segona desplega el tractament comptable dels acords de concessió, en tres grans apartats, que inclouen: els criteris generals de qualificació, reconeixement i valoració de l'acord, les actuacions que l'empresa porti a terme sobre la infraestructura al llarg de la seva vida i el règim concret de les despeses financeres.

Quant als criteris generals de qualificació, reconeixement i valoració de l'acord, la norma recull el tractament comptable derivat de la prestació dels serveis objecte de l'acord de concessió per part de l'empresa concessionària, és a dir, els serveis de construcció i/o explotació, mitjançant una remissió a les normes generals d'ingressos per prestació de serveis que contenen el PGC i la norma de registre 18a Vendes, ingressos per obra executada i altres ingressos de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les empreses constructores, que, d'acord amb el règim transitori que preveu el Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, es manté vigent en tot el que no s'oposi al PGC. La particularitat que es recull quant al reconeixement dels ingressos per vendes o prestació de serveis en aquest tipus d'acords és la seva valoració, i s'admet la possibilitat que es puguin registrar per referència al valor raonable del servei prestat, en la mesura que en

aquests casos es consideri la valoració més fiable (en lloc del valor raonable de la contraprestació rebuda, tal com apareix recollit en la norma de registre i valoració 14a Ingressos per vendes i prestació de serveis del PGC).

La contraprestació rebuda pels serveis de construcció o millora pot tenir diversa naturalesa comptable, en funció dels termes de l'acord de concessió, i així s'articulen models de registre i valoració diferents en funció dels termes esmentats: el model de l'actiu financer i el model de l'immobilitzat intangible, i també es regula la possibilitat que hi hagi un model mixt.

6. La contraprestació rebuda ha de donar lloc al reconeixement d'un actiu financer quan l'empresa concessionària tingui un dret incondicional al cobrament d'una quantitat determinada a canvi dels serveis que ofereix, és a dir, quan ens trobem davant un actiu financer i es compleixin els criteris per al seu reconeixement, d'acord amb el que preveu la norma de registre i valoració 9a Instruments financers del PGC. Aquest dret incondicional de cobrament s'ha d'articular de manera que l'empresa concessionària no suporti el risc de demanda a què està sotmès amb caràcter general el prestador de qualsevol servei. És a dir, aquest model només és aplicable quan l'empresa sigui titular d'un dret de cobrament, amb independència de la utilització que els usuaris facin del servei públic.

Als efectes de valorar-ne l'existència, s'ha de tenir en compte que el fet que l'empresa suporti un risc d'operació o disponibilitat en la prestació del servei, és a dir, el risc que l'empresa concessionària presti un servei de qualitat inferior o un servei menys eficient al pactat en l'esmentat acord, i per això pugui resultar sotmesa a algun tipus de penalització, no condiciona el registre de l'actiu financer, sense perjudici que, si s'escau, l'empresa hagi de comptabilitzar una despesa com a conseqüència d'aquesta penalització.

7. La contraprestació rebuda ha de donar lloc al reconeixement d'un immobilitzat intangible en els casos en què l'empresa concessionària a canvi dels serveis esmentats no rebi el dret incondicional descrit en el paràgraf anterior, sinó el dret a cobrar tarifes en funció del grau d'utilització del servei públic, en definitiva una llicència que l'habilita perquè presti un servei públic. El fet que l'entitat concedent controlï l'ús físic que s'ha de donar a la infraestructura, en la mesura que és aquesta qui decideix a quin servei públic ha de quedar afectada, a qui s'ha de prestar el servei i a quin preu, comporta que l'empresa concessionària no registri la infraestructura com a un immobilitzat material sinó com a un immobilitzat intangible, atès que el que aquesta realment controla és el dret a explotar un servei i a cobrar per això (una llicència). Aquest aspecte resulta essencial, en la mesura que el tractament comptable posterior de l'actiu esmentat (en particular, la seva amortització) ha de ser coherent amb la dita qualificació comptable, prescindint de l'actiu subjacent objecte de l'acord, és a dir, les obres i instal·lacions construïdes o adquirides.

8. Finalment, s'articula un model mixt, sobre la base del qual l'empresa concessionària ha de registrar simultàniament un actiu financer i un immobilitzat intangible, quan dels termes de l'acord de concessió i sobre la base del que s'ha exposat, es desprengui que la contraprestació rebuda té una doble naturalesa. La norma permet acudir al model de l'actiu financer o al de l'actiu intangible, en lloc d'acudir al model mixt, en els casos en què l'un o l'altre actiu suposin, almenys, el 90% de la contraprestació rebuda.

9. Així mateix, es preveu la possibilitat que l'empresa concessionària no construeixi la infraestructura objecte de l'acord de concessió (i, per tant, no presti un servei de construcció a l'entitat concedent), sinó que l'adquireixi a un tercer. En aquest supòsit no és procedent fer el reconeixement d'un ingrés per la prestació del servei de construcció i l'empresa ha de reconèixer la contraprestació rebuda a canvi del lliurament de la infraestructura adquirida pel seu valor raonable, en sintonia amb el tractament comptable de les operacions de permuta que regulen el PGC i aquestes normes.

10. Finalment, hi ha la possibilitat que l'empresa concessionària presti el servei d'explotació objecte de l'acord sobre una infraestructura a què li hagi donat accés l'entitat concedent. Si és retribuïda, l'immobilitzat intangible s'ha de comptabilitzar d'acord amb la norma de registre i valoració 5a del PGC, és a dir, per la contraprestació pagada o per pagar, sense considerar els pagaments de naturalesa contingent associats a l'operació. En el supòsit que la cessió sigui gratuïta, circumstància que amb caràcter general només s'ha

de produir a l'entorn de les empreses públiques, la concessionària ha de registrar l'esmentat dret d'accés en sintonia amb el criteri previst per a les subvencions en el PGC, sempre que es pugui realitzar una estimació fiable del seu valor.

11. Després del reconeixement inicial de l'actiu financer i/o de l'immobilitzat intangible, la valoració posterior de l'un o de l'altre actiu ha de seguir el règim general recollit per a aquests elements patrimonials en el PGC. Sense perjudici d'això, la norma precisa dos aspectes relacionats amb la categoria en què s'ha d'incloure l'actiu financer als efectes de la seva valoració, i el criteri aplicable en l'amortització de l'immobilitzat intangible.

En aquest sentit, l'actiu financer s'ha d'incloure amb caràcter general als efectes de la seva valoració en la categoria de préstecs i partides a cobrar, en la mesura que no són instruments de patrimoni ni valors representatius de deute cotitzats.

El tractament comptable de l'amortització de l'immobilitzat intangible es remet al criteri general que preveu el PGC, en virtut del qual l'immobilitzat s'ha d'amortitzar al llarg de la seva vida útil, que per als actius sotmesos a reversió es considera que és el període concessional, llevat que la vida econòmica de l'actiu sigui inferior. Per al cas de l'immobilitzat intangible objecte de l'acord de concessió, la vida econòmica del dret a explotar el servei públic i a cobrar les tarifes corresponents és el període concessional, al final del qual el dret reverteix a l'entitat concedent. Quant al mètode d'amortització, la norma assumeix de manera explícita que el patró de consum de l'immobilitzat intangible pugui ser la demanda del servei públic, en la mesura que la seva utilització per part dels usuaris suposa un consum del dret d'explotació i cobrament del servei objecte de l'acord de concessió. En els supòsits en què aquest criteri no es pugui aplicar amb la suficient fiabilitat, la norma assenyala que, si no n'hi ha un altre de més representatiu, l'empresa ha de seguir el de repartiment lineal al llarg del període concessional.

Per als casos en què el mètode d'amortització utilitzat per l'empresa sigui el basat en la demanda o utilització del servei públic, les normes donen les pautes a seguir. A aquests efectes, l'empresa concessionària ha de partir de la utilització prevista del servei al llarg del període concessional, per la determinació inicial de la qual s'han de prendre les magnituds que recull en el Pla economicofinancer de l'acord de concessió o document equivalent. Les magnituds recollides en aquests documents, en la mesura que formen part de l'acord de concessió i contenen previsions estimades i precises de l'evolució de la demanda, han de servir per realitzar les estimacions inicials sobre la quota d'amortització de l'immobilitzat intangible, sense perjudici que posteriorment pugui ser necessari actualitzar les estimacions esmentades en funció de l'evolució real de la demanda.

Finalment, als efectes de la valoració posterior de l'immobilitzat intangible, la norma precisa que també s'han d'aplicar, si s'escau, les normes de deteriorament que recull el PGC, amb la consideració que una utilització del servei públic inferior a la inicialment prevista constitueix un indicatiu de possible deteriorament.

12. Les actuacions sobre la infraestructura que l'empresa concessionària porta a terme durant el període concessional són fonamentalment la conservació de l'obra, les actuacions de reposició i gran reparació, les actuacions de reversió i les millores i ampliacions de capacitat.

El tractament comptable que es dona en aquestes actuacions és diferent en funció de si l'empresa aplica el model de l'actiu financer o el model de l'immobilitzat intangible.

En el cas que l'empresa apliqui el model de l'actiu financer, totes les actuacions que efectui sobre la infraestructura li han d'atorgar un dret incondicional de cobrament, en el sentit expressat en l'apartat primer de la norma segona, la qual cosa suposa el registre del corresponent actiu financer amb abonament a un ingrés per prestació de serveis, al marge de les despeses en què incorri l'empresa per portar a terme aquestes actuacions, que s'han d'imputar al compte de pèrdues i guanys.

13. El registre i la valoració d'aquestes actuacions en el model de l'immobilitzat intangible va ser objecte d'un ampli debat en el si del grup de treball que es va constituir a l'ICAC. En particular, les actuacions de reposició i gran reparació i les millores o ampliacions de capacitat.

Les primeres deriven d'un desgast continu de la infraestructura i de l'obligació de mantenir-la en un adequat estat d'ús.

Diversos integrants del grup sostenien la tesi que la provisió esmentada s'hauria de dotar al llarg del període concessional per l'import equivalent al valor net comptable de l'última reposició, per al càlcul del qual s'hauria de partir de l'«amortització tècnica» de la infraestructura, és a dir, de la que hauria correspost en el supòsit que l'actiu s'hagués qualificat d'un immobilitzat material. Sota aquest plantejament, aplicant un enfocament de components a l'amortització de la «licència» (actiu intangible), l'actiu a reposar s'amortitzaria en el termini que hi hagi fins que aquesta es produeixi, per comptabilitzar posteriorment la inversió com a valor més alt de l'immobilitzat intangible i, si s'escau, dotar aquesta provisió des del moment inicial per l'import del valor comptable de l'última reposició en finalitzar el termini concessional.

Altres membres del grup de treball defensaven que el tractament de l'operació havia de tenir sintonia amb la qualificació comptable de la contraprestació rebuda. Així, configurada aquesta com a un immobilitzat intangible, el registre comptable d'aquestes actuacions no es podia assimilar al que preveu el PGC per al supòsit que l'empresa concessionària gaudeixi del dret d'ús (si s'escau, un immobilitzat material), sinó que s'havia de ser coherent amb aquella qualificació. Els partidaris d'aquesta tesi sostenien que el registre sistemàtic de la provisió s'hauria de realitzar fins a la data en què s'executessin aquestes actuacions de reposició, en la mesura que és en aquesta data quan l'empresa ha de cancel·lar l'obligació associada a l'acord, i en conseqüència tampoc es mostraven partidaris d'una «amortització tècnica» en funció del subjacent de l'acord, les «obres i instal·lacions físiques», sinó del seu registre atenent la depreciació de la llicència, és a dir, del dret a cobrar als usuaris del servei.

Alguns integrants del grup, de manera coherent amb la qualificació de l'actiu d'un immobilitzat intangible i en sintonia amb el tractament que les normes internacionals de referència assumeixen en relació amb la baixa d'un actiu, opinaven que el tractament comptable adequat d'aquestes inversions hauria de portar a registrar com a valor més alt de la llicència en el moment inicial el valor actual del conjunt de les actuacions de reposició, que a l'empara dels termes de l'acord de concessió l'empresa hagués de realitzar en el futur, amb la comptabilització com a contrapartida d'una provisió que posi de manifest el compromís pendent de pagament que assumeix l'empresa en el moment inicial. És a dir, el passiu que assumeix vinculat a l'actiu rebut.

Finalment, també es va analitzar una quarta tesi consistent a dotar una provisió al llarg de tot el termini concessional per l'import dels desemborsaments que l'empresa hauria de realitzar per assumir el cost de totes les actuacions de renovació incloses a l'acord. Els qui sostenien aquest plantejament també proposaven que la despesa corresponent a la dotació d'aquesta provisió es mostrés en la partida d'amortitzacions del compte de pèrdues i guanys.

Respecte a les ampliacions de capacitat per atendre al creixement de la demanda, alguns dels integrants del grup es van mostrar a favor d'atorgar-los el mateix tractament comptable que a les reposicions. Altres, tanmateix, considerant que les actuacions esmentades originarien ingressos més elevats en el futur, eren partidaris de registrar-les en els mateixos termes en què es comptabilitzaria una millora en sentit estricte, és a dir, com si es tractés d'una nova concessió, procedint en la data esmentada al reconeixement del immobilitzat intangible corresponent.

La solució que recull la norma ha intentat conciliar els plantejaments descrits. Així, de manera coherent amb la qualificació de l'actiu d'un immobilitzat intangible i en sintonia amb el tractament que preveu la CINIIF 12 per a les actuacions de reposició, la norma pren com a referent la segona de les tesis exposades exigint que es registri una provisió de manera sistemàtica fins a la data en què s'hagin de realitzar els treballs de reposició.

Aquesta provisió s'ha de reconèixer i s'ha de valorar aplicant la norma de registre i valoració 15a Provisions i contingències del Pla general de comptabilitat. En aquest sentit, considerant que el passiu s'identifica amb els desemborsaments a realitzar en el llarg termini, s'ha de quantificar pel valor actual de la millor estimació possible de l'import necessari per cancel·lar l'obligació o transferir-la a un tercer. En aquests casos, la determinació del valor actual requereix tenir en compte tant els riscos i les incerteses inherents al passiu a què va

a haver de fer front la societat, com l'efecte financer derivat del valor temporal dels diners. Per això, el tipus de descompte que s'ha d'aplicar en el càlcul de la provisió ha de ser un tipus lliure de risc, sense perjudici que es prenguin en consideració els riscos i les incerteses associats al passiu en l'import estimat necessari per cancel·lar l'obligació.

Respecte a les actuacions d'ampliació de capacitat i millora, la norma es decanta per tractar-les com una nova concessió, en considerar que aquestes actuacions s'han de recuperar amb la generació d'ingressos més elevats, sense que lògicament en aquests casos es pugui computar en el càlcul de l'amortització de la infraestructura la demanda més gran que aquestes inversions han de generar en el futur.

No obstant això, si des d'una perspectiva econòmica racional hi ha evidència que aquestes inversions no s'han de recuperar amb ingressos més elevats generats a partir de la data en què es realitzin les actuacions, sinó amb els generats pel projecte concessional en el seu conjunt, el valor comptable de la inversió que s'hagi d'identificar com un cost de desmantellament o retirament de la llicència s'ha de comptabilitzar com un valor més alt de l'immobilitzat intangible i s'ha de reconèixer com a contrapartida una provisió pel mateix import, el valor actual del cost de la inversió que s'estima recuperar al llarg de tot el termini concessional. En definitiva, una solució similar a la que regula la disposició addicional primera de l'Ordre, amb les necessàries adaptacions per raó de la diferent qualificació comptable de la infraestructura en un cas i en l'altre cas.

Tanmateix, en el supòsit que aquesta actuació motivi una revisió de les condicions de l'acord, per exemple a través d'una ampliació del termini concessional o un increment en la tarifa, el plantejament exposat decau, sense que, per tant, sigui procedent en aquest cas el registre de la provisió esmentada.

14. L'apartat tercer de la norma es dedica al tractament comptable de les despeses financeres en què incorre la concessionària.

La CINIIF 12 disposa que les despeses financeres s'incorporen al valor comptable de l'actiu intangible durant el període de construcció de la infraestructura, però no durant la fase d'explotació, en què es reconeixen en el compte de pèrdues i guanys d'acord amb el principi de meritació.

La present Ordre, si bé pren com a referent la CNIIF 12, tanmateix inclou determinades adaptacions per tractar adequadament l'especialitat del negoci concessional.

Per això, a diferència del criteri internacional esmentat, les normes que ara s'aproven estableixen que, una vegada reconegudes en el compte de pèrdues i guanys, les despeses en què incorre l'empresa concessionària per finançar la infraestructura, s'han de qualificar a efectes comptables d'un «actiu regulat», sempre que hi hagi evidència raonable del fet que la tarifa (preu públic) ha de permetre la recuperació dels costos. En definitiva, una solució comptable similar a la que recull l'adaptació del Pla general de comptabilitat a les societats concessionàries d'autopistes, túnels, ponts i altres vies de peatge, i la de les empreses del sector de proveïment i sanejament d'aigües de 1998.

La solució inclosa en la norma no constitueix una disposició aïllada des de la perspectiva del dret comparat, atès que té sintonia amb altres normes internacionals com ara la SFAS núm. 71 Accounting for the Effects of Certain Types of Regulation, emesa pel Financial Accounting Standards Board, al seu moment considerada un referent adequat en la matèria i que en l'actualitat es considera que ho segueix sent.

La qualificació d'actiu de les càrregues financeres activades es fonamenta en les característiques concretes amb què l'entitat concedent ha dissenyat els desemborsaments per interessos produïts després de l'entrada en funcionament de la infraestructura, que es conceben, així, seguint la tradició vigent a Espanya, com a un conjunt indissoluble d'inversions, la recuperació de les quals ha estat prèviament dissenyada amb una determinada projecció temporal per la voluntat de l'entitat concedent.

D'altra banda, cal ressaltar el caràcter excepcional de la regla, enquadrada en la mateixa especialitat del negoci concessional, en particular, en el seu singular marc jurídic que incentiva la participació del sector privat en el finançament d'infraestructures associades a la prestació de serveis públics. Aquesta regulació permet la utilització de l'endeutament com a forma predominant de finançament del projecte concessional, amb la generació

d'uns pagaments elevats d'interessos en els seus primers anys, que es recuperen de mica en mica al llarg de la vida de la concessió, a través de la seva inclusió en la política de tarifes dissenyades a aquest efecte.

El projecte financer a què va unida la concessió fa, per tant, que en els seus primers anys de vida es pugui estimar com a probable l'obtenció d'ingressos suficients en el futur per recuperar els costos financers més elevats en què s'ha incorregut a l'inici, fet que permet qualificar aquestes costos d'un actiu, en els termes i per l'import que fixen les presents normes.

Partint de la qualificació d'actiu, i de conformitat amb els criteris de reconeixement que recull l'apartat 5 del Marc conceptual de la comptabilitat, el tractament comptable que ara s'aprova exigeix correlacionar la imputació al compte de pèrdues i guanys de l'«actiu regulat» en què es materialitzen aquests desemborsaments amb la previsió d'ingressos del projecte en el seu conjunt.

En coherència amb aquest criteri d'activació, durant la fase d'explotació, la norma precisa, per excepció al tractament general que preveu el PGC, que durant la fase de construcció la capitalització és obligatòria, al marge que el període de construcció sigui inferior a l'any (aquesta obligació ja existia en les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat de 1990 a les societats concessionàries d'autopistes, túnels i altres vies de peatge, mentre que en les normes d'adaptació al sector de sanejament i proveïment d'aigües, l'activació, de la mateixa manera que en el Pla de 1990, era voluntària).

D'altra banda, i en sintonia amb el que preveu la normativa que desplega el Pla general de comptabilitat de 1990, es disposa que ha de cessar la capitalització de les despeses financeres quan es produeixi una interrupció en les obres de construcció.

15. La norma tercera engloba qüestions comunes a tots els acords de concessió i altres regles aplicables en determinats sectors d'activitat. Quant als criteris generals aplicables a tots els acords de concessió, es pot destacar el següent.

Es recull el tractament de les despeses de licitació, que en la mesura que són molt habituals en aquest tipus d'activitats, s'han d'activar sempre que compleixin la definició d'actiu que recull el Marc conceptual de la comptabilitat, amb les precisions que recull la norma. Les vinculades a la licitació de la construcció en sentit estricte s'han d'amortitzar en el període de construcció i les associades a l'acord de concessió s'han d'incloure com a valor més elevat de la contraprestació rebuda.

La norma no ha recollit altres qüestions que es poden presentar en aquest tipus d'acords perquè considera que ja estan recollides en el PGC. En particular, aquest és el cas del cànon que ha d'abonar l'empresa concessionària per obtenir els drets d'explotació sobre una infraestructura, que el PGC regula en la cinquena part quan proposa les corresponents relacions comptables per al compte 202. Concessions administratives.

16. Finalment s'inclouen criteris particulars aplicables a les empreses que actuïn en el sector de proveïment i sanejament d'aigües i per a les societats concessionàries d'autopistes, túnels i altres vies de peatge.

Per a les primeres es recullen dos criteris específics. El primer criteri suposa donar una pauta quant a l'existència d'evidència objectiva del fet que els crèdits comercials s'han deteriorat, quan hi han circumstàncies que suposen la interrupció del subministrament d'aigua. El segon, aclareix la quantia i el moment en què s'han de reconèixer determinats ingressos per vendes i prestació de serveis.

En el sector d'«aigües» sol resultar habitual la presència dels denominats cànon finalistes, configurats com a un recurs excepcional de les entitats locals per finançar determinades obres. Amb caràcter general, el tractament comptable que és procedent atorgar a la construcció, millora o adquisició de la infraestructura en aquests casos ha de ser el previst per al model de l'actiu financer, tal com es desprèn de les relacions comptables proposades en la norma sisena, en línia amb el tractament que recollien les normes d'adaptació a les empreses d'aquest sector.

Finalment, per a les societats concessionàries d'autopistes, túnels i altres vies de peatge que, durant la construcció de la infraestructura objecte de l'acord de concessió,

hagin d'aplicar el mètode del percentatge de realització que recull la norma de registre i valoració 14a Ingressos per vendes i prestació de serveis del PGC, la norma desplega els conceptes que han de formar part dels costos del servei de construcció que es presta a l'entitat concedent.

17. La norma quarta enumera la informació a incloure en la memòria, i que l'empresa concessionària ha d'afegir a la informació que exigeix el PGC a través d'una nota que s'ha de crear a aquest efecte sota la denominació «Acords de concessió», en què s'han de recollir els aspectes rellevants que puguin tenir un impacte en els comptes anuals de l'empresa concessionària.

18. La norma cinquena recull criteris de presentació per elaborar els comptes anuals, que sobre la base dels que recull el PGC, inclouen determinades especialitats quant a la ubicació de partides específiques que han de reflectir les empreses concessionàries en els models de balanç i compte de pèrdues i guanys, que apliquin el model normal, l'abreujat o el previst per a les empreses que optin pel PGC PIMES.

Així, en la mesura que la contraprestació rebuda en ocasió de l'acord es qualifiqui comptablement d'un actiu financer, els ingressos financers associats a aquest actiu han de formar part del resultat d'explotació i no del resultat financer. Amb això es pretén aconseguir que aquestes empreses l'activitat habitual de les quals és el negoci concessional reflecteixin els ingressos associats a aquesta activitat ordinària en el resultat d'explotació, malgrat que la seva naturalesa sigui eminentment financera.

19. La norma sisena inclou una proposta de codificació i denominació de comptes per reflectir els actius, passius, ingressos i despeses que s'hagin de reconèixer com a conseqüència dels acords de concessió.

Aquests comptes són aplicables de manera facultativa per part de les empreses concessionàries, excepte en els aspectes que continguin criteris de registre i valoració. No obstant això, és aconsellable que, en el cas de fer ús d'aquesta facultat, s'utilitzin denominacions similars amb la finalitat de facilitar l'elaboració dels comptes anuals l'estructura i les normes dels quals que en despleguen el contingut i presentació són obligatòries.

Cal destacar en aquest punt els comptes proposats en el grup 7, que reflecteixen la diversa naturalesa dels ingressos de les empreses concessionàries i que donen compliment a l'exigència que conté l'article 238, apartat 6, de la Llei de contractes del sector públic, en virtut del qual en el contracte de concessió d'obra pública «El concessionari ha de separar comptablement els ingressos provinents de les aportacions públiques i els altres que siguin procedents de les tarifes abonades pels usuaris de l'obra i, si s'escau, els procedents de l'explotació de la zona comercial».

IV

20. D'acord amb les exigències del Codi de comerç, del text refós de la Llei de societats anònimes, en sintonia amb les normes internacionals de comptabilitat adoptades per la Unió Europea i la Quarta Directiva, s'ha prestat especial atenció a l'objectiu que els comptes anuals siguin la imatge fidel del patrimoni de l'empresa, de la seva situació financera i dels seus resultats. Conforme a aquesta manera de pensar, es tracta d'evitar interferències d'elements estranys als que condicionen el rigor com a requisit bàsic de la informació comptable, i afavorir la continuïtat de l'aplicació del model iniciat amb el Pla general de comptabilitat de 1990 i les seves disposicions de desplegament, però considerant les exigències que imposa en l'actualitat l'objectiu d'harmonització comptable internacional.

Adaptat el PGC a les especials característiques del subjecte concessional, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes té la seguretat que les empreses concessionàries han de disposar d'un instrument molt útil per a la seva pròpia gestió. A més, la informació normalitzada que s'obté amb l'aplicació del Pla ha de conduir que aquestes empreses formulin els seus comptes anuals amb un contingut suficient per respondre complidament a les demandes dels diferents agents econòmics i per perfeccionar les estadístiques nacionals.

NORMES

Primera. *Definicions.*—Els termes següents s'utilitzen als exclusius efectes d'aquesta norma amb el significat següent:

Empresa concessionària. Qualsevol entitat, sigui quina sigui la naturalesa jurídica, pública o privada, que formalitza amb una entitat concedent un acord de concessió.

Entitat concedent. Qualsevol administració pública, estatal, autonòmica o local, o qualsevol entitat del sector públic que formalitzi l'acord amb l'empresa concessionària.

Acords de concessió. S'entén per acord de concessió aquell en virtut del qual l'entitat concedent encomana a una empresa concessionària la construcció, inclosa la millora, i explotació, o només l'explotació, d'infraestructures que estan destinades a prestar serveis públics de naturalesa econòmica durant el període de temps previst a l'acord, amb l'obtenció a canvi del dret a percebre una retribució.

Qualsevol acord de concessió ha de complir els requisits següents:

a) L'entitat concedent controla o regula quins serveis públics ha de prestar l'empresa concessionària amb la infraestructura, a qui els ha de prestar i a quin preu; i

b) L'entitat concedent controla —a través del dret de propietat, del d'usdefruit o d'una altra manera— qualsevol participació residual significativa en la infraestructura al final del termini de l'acord.

No obstant això, els acords sobre infraestructures utilitzades al llarg de tota la seva vida econòmica també queden dins de la definició d'acord de concessió sempre que es compleixi el requisit inclòs en la lletra a).

Servei públic. El servei de naturalesa econòmica que es presta de manera regular i constant i la titularitat del qual pertany a una Administració Pública, sota un règim jurídic especial. En aquest sentit, l'empresa concessionària presta el servei públic en nom de l'entitat concedent.

Preu regulat. És el que fixa l'entitat concedent i que l'empresa concessionària pot exigir per la prestació del servei públic.

Infraestructura. Obres i instal·lacions construïdes per l'empresa concessionària, adquirides a tercers o cedides per l'entitat concedent per tal de prestar el servei públic objecte de l'acord.

Les obres i instal·lacions l'ús de les quals cedeixi l'entitat concedent a l'empresa concessionària, amb contraprestació o sense, i que no es destinin a la prestació del servei públic objecte de l'acord, queden fora de l'àmbit d'aplicació d'aquesta norma, llevat que es destinin a prestar serveis accessoris o complementaris recollits a l'acord de concessió, cas en què, i exclusivament per a aquests actius, es fa l'excepció del compliment del requisit enumerat en la lletra a) de la definició d'acord de concessió.

Risc de demanda. És l'associat a la utilització del servei públic, és a dir, a la capacitat i voluntat dels usuaris d'utilitzar la infraestructura.

Risc d'operació o de disponibilitat. És l'associat al compliment d'exigències sobre la qualitat o eficiència racional del servei prestat.

Segona. *Tractament comptable dels acords de concessió.*

1. Criteris de qualificació, reconeixement i valoració de l'acord.

1.1 Aspectes comuns.

a) El reconeixement d'ingressos per prestació de serveis de construcció o millora que presti l'empresa concessionària ha de seguir els criteris inclosos en la norma de registre i valoració 14a Ingressos per vendes i prestació de serveis del Pla general de comptabilitat i les regles sobre el mètode del percentatge de realització que conté la norma de valoració 18a Vendes, ingressos per obra executada i altres ingressos de les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les empreses constructores.

b) El reconeixement d'ingressos per prestació de serveis d'explotació ha de seguir els criteris inclosos en la norma de registre i valoració 14a Ingressos per vendes i prestació de serveis del Pla general de comptabilitat.

c) No obstant això, considerant l'especialitat d'aquest tipus d'acords, els ingressos per prestació de serveis s'han de reconèixer pel valor raonable del servei prestat, en la mesura que aquest valor es consideri la valoració més fiable de la contrapartida rebuda o per rebre.

d) Si, sota un mateix acord, l'empresa concessionària presta serveis de construcció, inclosa la millora, i explotació, la contraprestació rebuda o per rebre s'ha de distribuir en proporció al valor raonable de cadascun dels components de l'acord, segons el que assenyalen les lletres anteriors.

1.2 Qualificació i valoració de la contraprestació rebuda pels serveis de construcció o millora.

a) La contraprestació rebuda per l'empresa concessionària s'ha de comptabilitzar pel valor raonable del servei prestat, en principi, equivalent al cost més el marge de construcció, i es pot qualificar des d'una perspectiva comptable de:

- a.1) Un actiu financer, o
- a.2) un immobilitzat intangible.

b) L'empresa concessionària ha de reconèixer un actiu financer si es compleixen les condicions següents:

b.1) La retribució consisteix en un dret incondicional a rebre efectiu o un altre actiu financer, o bé perquè l'entitat concedent garanteix el pagament d'importos determinats, o bé perquè garanteix la recuperació del dèficit, entre els imports rebuts dels usuaris del servei públic i els imports esmentats.

Amb caràcter general, no es considera que hi ha un dret incondicional de cobrament quan el risc de demanda sigui assumit pel concessionari. La presència de clàusules a l'acord de concessió que mitiguin el risc de demanda que suporta l'empresa concessionària (per exemple, modificacions en les tarifes per garantir l'equilibri econòmic del contracte davant una demanda baixa, augment en els terminis de concessió fins aconseguir un valor actual net o una taxa de retorn del projecte determinades), per si soles, no qualifiquen la contraprestació d'un actiu financer, perquè l'empresa concessionària, en el moment inicial, no té un dret incondicional de cobrament.

b.2) L'Administració Pública no tingui capacitat d'evitar el pagament de la retribució descrita en l'anterior lletra b.1).

En aquests casos, la contraprestació s'ha de qualificar d'un dret de cobrament (és a dir, un actiu financer), fins i tot si el dret contractual a rebre efectiu pot resultar afectat per l'existència d'un risc d'operació o disponibilitat assumit per l'empresa concessionària.

c) L'empresa concessionària ha de reconèixer un immobilitzat intangible si la contraprestació rebuda consisteix en el dret a cobrar les tarifes corresponents en funció del grau d'utilització del servei públic.

d) Si la contraprestació rebuda consisteix part en un actiu financer i part en un immobilitzat intangible, l'empresa concessionària ha de registrar aquesta contraprestació en termes de proporció d'acord amb el que preveuen les lletres b) i c) anteriors. No obstant això, en els casos en què el component de l'actiu financer o de l'immobilitzat intangible suposi, almenys, un 90% de la contraprestació rebuda, l'empresa concessionària pot reconèixer la totalitat de la contraprestació com a un actiu financer o un immobilitzat intangible, respectivament.

1.3 Qualificació i valoració de la contraprestació rebuda per infraestructures adquirides a tercers.

La contraprestació rebuda per l'empresa concessionària per la infraestructura adquirida a tercers s'ha de qualificar d'acord amb els criteris inclosos en l'apartat anterior.

En el moment inicial, s'ha de reconèixer pel valor raonable de l'infraestructura esmentada.

1.4 Accés a la infraestructura cedida a l'empresa concessionària.

El dret d'accés a la infraestructura amb la finalitat de prestar el servei d'explotació que l'entitat concedent atorgui a l'empresa concessionària l'ha de comptabilitzar aquesta última com un immobilitzat intangible, d'acord amb la norma de registre i valoració 5a Immobilitzat intangible del Pla general de comptabilitat.

Si no hi ha contraprestació, la contrapartida s'ha de reconèixer d'acord amb el que disposa la norma de registre i valoració 18a Subvencions, donacions i llegats del Pla general de comptabilitat.

Si havent-hi contraprestació, aquesta és substancialment menor que el valor raonable d'aquest dret, la diferència s'ha de tractar d'acord amb el que preveu el paràgraf anterior.

En tot cas s'ha d'entendre que hi ha contraprestació i que aquesta es correspon amb el valor raonable del dret esmentat, sempre que la cessió de la infraestructura estigui inclosa dins de les condicions d'una licitació en què la societat concessionària es compromet a realitzar una inversió o a lliurar un altre tipus de contraprestació i a canvi obtingui el dret a explotar o bé només la infraestructura preexistent o bé l'esmentada infraestructura al costat de la nova infraestructura construïda.

1.5 Valoració posterior.

a) La valoració posterior de l'actiu financer ha de seguir els criteris inclosos en la norma de registre i valoració 9a Instruments financers del Pla general de comptabilitat, i s'ha de classificar, amb caràcter general, com un dret de cobrament en la categoria de «Préstecs i partides a cobrar».

b) La valoració posterior de l'immobilitzat intangible ha de seguir els criteris inclosos en les normes de registre i valoració 5a Immobilitzat intangible i 6a Normes particulars sobre l'immobilitzat intangible del Pla general de comptabilitat, amb consideració de les precisions incloses en l'apartat 1.6 següent respecte de l'amortització. Durant el període de construcció o millora, la contrapartida dels ingressos reconeguts, o de la contraprestació lliurada o passiu assumit en cas d'adquisició a tercers, s'ha de comptabilitzar com un avançament de l'immobilitzat intangible.

1.6 Amortització de l'immobilitzat intangible.

a) L'amortització de l'immobilitzat intangible a què fan referència els apartats anteriors s'ha d'iniciar quan la infraestructura estigui en condicions d'explotació. En particular, s'han d'aplicar les regles següents:

a.1) S'ha d'establir de manera sistemàtica i racional durant el període concessional.

a.2) Quan l'ús de l'immobilitzat intangible es pugui estimar amb fiabilitat per referència a la «demanda o utilització» del servei públic mesurada en unitats físiques, aquest mètode es pot acceptar com a criteri d'amortització sempre que sigui el patró més representatiu de la utilitat econòmica d'aquest actiu. En cas contrari, i si no hi ha un altre criteri més representatiu, l'amortització ha de seguir un criteri de repartiment lineal al llarg del període concessional.

b) L'aplicació del mètode d'amortització basat en la «demanda o utilització» de la infraestructura ha de seguir les regles següents:

b.1) A partir del pla economicofinancer de l'acord de concessió o del document similar que s'hagi pres com a referent per fixar l'import del preu o la tarifa del servei, s'ha de determinar la utilització prevista durant cadascun dels exercicis a què s'estengui l'acord.

b.2) La quota d'amortització de cada exercici s'ha d'obtenir d'aplicar al cost de l'actiu el percentatge que resulti de comparar la utilització prevista en cada exercici i la utilització prevista total.

b.3) Si la utilització real d'un exercici difereix de manera significativa de la prevista, els efectes de les noves estimacions sobre la utilització del servei públic s'han d'aplicar de manera prospectiva, d'acord amb el que disposa la norma de registre i valoració 22a Canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables, del Pla general de comptabilitat.

b.4) La disminució en la demanda és un indicatiu de l'eventual deteriorament de l'actiu, i s'ha de comptabilitzar, si s'escau, la correcció valorativa corresponent.

2. Actuacions sobre la infraestructura durant el termini de durada de l'acord.

2.1 Descripció de les actuacions.

L'acord de concessió pot comprendre durant el seu termini de vigència les actuacions següents sobre la infraestructura:

- a) La conservació de l'obra.
- b) Les actuacions de reposició i gran reparació quan es realitzin respecte a períodes d'utilització superiors a l'any, que siguin exigibles en relació amb els elements que ha de reunir cadascuna de les infraestructures per mantenir-se apta a fi que els serveis i les activitats a què aquelles serveixen es puguin dur a terme adequadament.
- c) Les actuacions necessàries per revertir la infraestructura a l'entitat concedent al final del període de la concessió, a l'estat d'ús i funcionament establerts a l'acord de concessió.
- d) Les millores o ampliacions de capacitat.

2.2 Tractament comptable.

a) Quan la contraprestació de l'acord es qualifiqui d'un actiu financer, totes les actuacions que descriu l'apartat 2.1 han d'originar el registre d'un ingrés per prestació de serveis de construcció i el reconeixement de l'actiu financer corresponent. Les despeses en què incorri l'empresa concessionària per portar-les a terme es comptabilitzen en el compte de pèrdues i guanys quan es meritin.

b) Quan la contraprestació de l'acord es qualifiqui d'un immobilitzat intangible, el tractament comptable de les diferents actuacions que descriu l'apartat 2.1 ha de ser el següent:

b.1) Les que descriu la lletra a) motiven el reconeixement d'una despesa per naturalesa en l'exercici en què s'incorri.

b.2) Les que descriu la lletra b), en la mesura que posen de manifest un desgast o consum de part de la infraestructura comporten la dotació d'una provisió sistemàtica en funció de l'ús de la infraestructura i fins al moment en què s'hagin de realitzar les actuacions esmentades. La dotació d'aquesta provisió origina el registre d'una despesa en el compte de pèrdues i guanys.

Les que descriu la lletra c) també motiven el reconeixement d'una provisió sistemàtica d'acord amb el que indica el paràgraf anterior, llevat que constitueixin obligacions assimilables a les despeses de desmantellament o retirament que regula la norma de registre i valoració 2a Immobilitzat material del Pla general de comptabilitat, cas en què ha de formar part del valor de l'immobilitzat intangible l'estimació inicial del valor actual de les obligacions assumides derivades d'aquestes actuacions.

El tractament comptable d'aquestes provisions s'ha d'ajustar a la norma de registre i valoració 15a Provisions i contingències del Pla general de comptabilitat.

c) Les actuacions que descriu la lletra d) s'han de tractar des d'una perspectiva comptable com una nova concessió i s'han de comptabilitzar la contraprestació rebuda d'acord amb els criteris que estableix l'apartat 1.2 o 1.3 d'aquesta norma.

No obstant això, si, vistes les condicions de l'acord, aquestes actuacions no resulten compensades per la possibilitat d'obtenir ingressos més elevats des de la data en què es portin a terme, el tractament comptable s'ha d'ajustar a les regles següents:

c.1) S'ha de reconèixer una provisió per la millor estimació del valor actual del desemborsament necessari per cancel·lar l'obligació associada a les actuacions que no

resultin compensades per la possibilitat d'obtenir ingressos més elevats des de la data en què s'executin. La contrapartida ha de ser un preu més elevat d'adquisició de l'actiu intangible.

c.2) El tractament comptable d'aquesta provisió s'ha d'ajustar a la norma de registre i valoració 15a Provisions i contingències del Pla general de comptabilitat. En particular, són aplicables els criteris de registre i valoració que es desprenen de les relacions comptables descrites per a la provisió per actuacions de desmantellament o retirament en la cinquena part de l'esmentat Pla.

c.3) Quan es realitzin les actuacions s'ha de cancel·lar la provisió i s'ha de reconèixer l'ingrés corresponent sempre que l'empresa concessionària presti el servei de construcció.

c.4) La part proporcional de la millora o ampliació de capacitat que sí que es prevegi recuperar mitjançant la generació de ingressos futurs més elevats ha de seguir el tractament comptable general que descriu aquesta norma per a les actuacions de construcció.

3. Despeses financeres.

3.1 Les despeses financeres en què incorri l'empresa concessionària s'han de comptabilitzar d'acord amb el que disposa la norma de registre i valoració 9a.3 del Pla general de comptabilitat.

3.2 Si la retribució pels serveis de construcció o millora consisteix en un immobilitzat intangible, addicionalment, s'han de tenir en compte les regles següents:

a) S'han d'incloure en la valoració inicial de l'actiu intangible les despeses financeres meritades fins al moment en què la infraestructura estigui en condicions d'explotació i que corresponguin a finançament aliè, específic o genèric, directament atribuïble a la construcció.

S'ha d'entendre que la infraestructura està en condicions d'explotació quan, reunint els requisits necessaris, estigui disponible per a la seva utilització amb independència que hagi obtingut o no els permisos administratius corresponents.

Si la infraestructura està composta d'elements susceptibles de ser utilitzats per separat, i la data en què estan en condicions d'explotació és diferent per a cada una d'aquestes, s'ha de considerar aquesta circumstància i s'ha d'interrompre la capitalització de les despeses financeres en la part proporcional de l'immobilitzat intangible que s'hagi d'identificar amb la infraestructura esmentada que està en condicions d'explotació.

Ha de cessar la capitalització de despeses financeres en el cas de produir-se una interrupció en les obres de construcció.

b) A partir del moment en què la infraestructura estigui en condicions d'explotació, les despeses esmentades en l'apartat anterior s'han d'activar, sempre que aquests desemborsaments compleixin els requisits inclosos en el Marc conceptual de la comptabilitat per al reconeixement d'un actiu. En particular, aquestes circumstàncies es consideren complertes sempre que es donin els requisits següents:

b.1) Han de ser identificables per separat i mesurables amb fiabilitat.

b.2) Addicionalment, hi ha d'haver-hi evidència raonable i ha de ser probable que els ingressos futurs han de permetre recuperar l'import activat.

En aquest sentit, s'ha d'entendre que hi ha evidència raonable sobre la recuperació d'aquestes despeses en les tarifes d'exercicis futurs sempre que, a més que ho prevegi el pla economicofinancer, es compleixin les dues condicions següents:

b.2.1) Que hi ha la possibilitat d'obtenir ingressos futurs en una quantitat almenys igual a les despeses financeres activades a través de la inclusió d'aquestes despeses com a costos permesos als efectes de determinar la tarifa.

b.2.2) Que es té evidència sobre el fet que els ingressos futurs han de permetre recuperar els costos en què s'ha incorregut prèviament. En aquest punt s'exigeix que la intenció del regulador sigui clarament que a través dels ingressos futurs es recuperin almenys les quantitats activades.

c) Als efectes de la determinació de l'import de despeses financeres a incloure en l'actiu s'ha de tenir en compte el següent:

c.1) A partir de les magnituds del pla economicofinancer de l'acord de concessió o del document similar que s'hagi pres com a referent per fixar l'import del preu o la tarifa del servei s'han de determinar els imports següents:

c.1.1) Total d'ingressos per explotació previstos a produir durant el període concessional i els corresponents a cada exercici.

c.1.2) Total de despeses financeres previstes a produir durant el període concessional i les corresponents a cada exercici.

c.2) En relació amb els ingressos previstos s'ha de determinar la proporció que representen per a cada exercici els ingressos per explotació d'aquest respecte al total. Aquesta proporció s'ha d'aplicar al total de despeses financeres previstes durant el període concessional, per determinar-ne l'import a imputar a cada exercici econòmic, com a despesa financera de l'exercici. Si l'import dels ingressos produïts en un exercici és més gran que el previst, la proporció a què s'ha fet referència s'ha de determinar per a aquest exercici per la relació entre l'ingrés real i el total d'ingressos previstos, i això generalment ha de produir un ajust en la imputació corresponent a l'últim exercici.

c.3) Per a cada exercici, la diferència positiva entre l'import de despesa financera prevista i el que deriva del número anterior s'ha de reflectir en una partida de l'actiu l'import de la qual s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys com a despesa financera de l'exercici, a partir de l'exercici en què aquesta diferència sigui negativa i per l'import que en resulti.

c.4) Si l'import de les despeses financeres produïdes en un exercici difereix del previst, la diferència s'ha de tractar com a més o menys import de la despesa financera a imputar al compte de pèrdues i guanys d'acord amb el que determinen els paràgrafs anteriors.

c.5) Si es modifiquen les previsions dels ingressos, els efectes del canvi s'han de tractar sense ajustar els imports de despeses financeres ja imputades a resultats en exercicis anteriors, i aplicant el que estableixen els paràgrafs anteriors per al període que resta fins al final de la concessió, tenint en compte que l'import activat pendent d'imputar a resultats ha de formar part del total de despeses financeres previstes a produir durant la resta de període concessional.

Tercera. Criteris generals aplicables a tots els acords i altres regles particulars aplicables en determinats sectors d'activitat.

1. Criteris generals aplicables als acords de concessió inclosos en l'àmbit d'aplicació d'aquesta norma.

Els criteris següents són aplicables a tots els acords inclosos en l'àmbit d'aplicació d'aquesta norma, independentment del sector d'activitat en què operi l'empresa concessionària:

a) No tenen la consideració d'ingressos els percebuts per compte de tercers (organismes o entitats públiques) el cobrament dels quals gestiona l'empresa concessionària. En particular s'esmenten els següents: taxes, impostos, cànon, altres tributs, arbitris, preus públics, etc. En relació amb aquesta actuació de gestió de cobrament, s'ha d'incloure com a ingrés la retribució als serveis esmentats exclusivament, utilitzant en aquesta activitat els comptes de moviment de tresoreria adequats.

b) Si hi ha revisions de preus/tarifes i no hi ha dubtes raonables de la seva futura aprovació i aplicació a determinades vendes, aquestes s'han de quantificar en funció dels esmentats preus/tarifes, s'ha de justificar en la memòria aquesta aplicació i se n'ha de detallar l'import corresponent.

c) Despeses de licitació.

c.1) Tenen la consideració de despeses de licitació els treballs o despeses previs en que s'hagi incorregut per a l'obtenció de nous acords de concessió. Sempre que aquests

desemborsaments compleixin els requisits inclosos en el Marc conceptual de la comptabilitat per al reconeixement d'un actiu, s'han d'activar. En particular, aquestes circumstàncies s'han d'entendre complertes sempre que es donin els requisits següents:

c.1.1) Només s'han de qualificar d'actiu els imports en què s'hagi incorregut que procedeixin d'activitats tècniques directament relacionats amb l'acord i de naturalesa incremental. És a dir, les despeses en què s'hagi incorregut en ocasió de l'acord i no les relacionades amb funcions administratives generals de l'empresa, per exemple, les associades amb el departament d'estudis que l'empresa tingui en funcionament per acudir a les licitacions que, en tot cas, han de motivar el registre d'una despesa en el compte de pèrdues i guanys en el període en què s'hi hagi incorregut.

c.1.2) Per tal que els desemborsaments realitzats siguin qualificats d'actiu han de ser identificables per separat i mesurables amb fiabilitat.

c.1.3) Addicionalment, ha de ser probable que l'acord amb l'entitat concedent s'arribi a formalitzar.

c.2) Aquests imports s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys durant el període de construcció de l'obra o les obres amb què estiguin directament relacionats, com un component més del cost del servei de construcció. La imputació s'ha de realitzar linealment en el període de durada de l'obra.

En el supòsit d'adquisició a tercers de la infraestructura, aquestes despeses han de formar part de la contraprestació rebuda.

En el supòsit d'accés a la infraestructura cedida a l'empresa concessionària, aquestes despeses s'han d'incloure com un component més del cost de l'immobilitzat immaterial comptabilitzat.

c.3) Si l'acord no s'arriba a formalitzar o si hi ha dubtes raonables sobre la seva adjudicació, la totalitat de l'actiu reconegut s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es posin de manifest aquestes circumstàncies.

2. Criteris particulars aplicables a les empreses que actuïn en el sector de proveïment i sanejament d'aigües.

a) Crèdits comercials (clients). Quan es produeixin circumstàncies per interrompre el subministrament de manera temporal o definitiva, s'ha de procedir a dotar la pèrdua per deteriorament en funció de la possibilitat de cobrament. Igualment, per al cas de saldos de clients per facturació amb «tracte successiu» en què no es pugui interrompre el subministrament, s'ha de dotar la pèrdua corresponent per deteriorament considerant els criteris generals inclosos en la norma de registre i valoració 9a.2.1.3 del Pla general de comptabilitat.

b) Ingressos per vendes i prestació de serveis:

b.1) Per a les activitats de proveïment i sanejament (abocament i depuració), els consums d'aigua no facturats i subministrats a clients s'han d'estimar en la seva quantia amb objecte de reflectir la venda corresponent.

b.2) Els ingressos percebuts com a conseqüència de verificacions i lloguers de comptadors i altres equips de mesurament han de tenir la consideració d'ingressos en l'exercici en què es meritin.

3. Criteris particulars aplicables a les societats concessionàries d'autopistes, túnels, ponts i altres vies de peatge.

Als efectes d'aplicar el criteri del percentatge de realització que regula la norma de registre i valoració 14a Ingressos per vendes i prestació de serveis del Pla general de comptabilitat, s'ha de tenir en consideració que han de formar part del cost del servei de construcció els conceptes següents: estudis tècnics i econòmics; projectes; expropiacions, indemnitzacions i reposició de serveis i servituds; construcció de les obres i instal·lacions; despeses de direcció i administració d'obra; despeses financeres meritades durant el període de construcció procedents de fonts de finançament que efectivament estiguin

finançant les autopistes, túnels, ponts o altres vies de peatge en els termes que indica l'apartat 3 de la norma segona i, en general, tots els costos necessaris per a la construcció meritats abans de la posada en condicions d'explotació de la infraestructura.

Quarta. *Informació a incloure en la memòria.*—A més de la informació exigida en el Pla general de comptabilitat, en la memòria dels comptes anuals l'empresa concessionària ha de crear una nota amb la denominació «Acords de concessió», en què s'ha d'incloure la informació següent:

- a) Una descripció de l'acord i la qualificació comptable de la contraprestació rebuda per aquest;
- b) Els termes rellevants de l'acord que puguin afectar l'import, calendari i certesa dels fluxos d'efectiu futurs (en particular, s'han d'assenyalar el període de la concessió, dates de revisió de preus i les bases sobre les quals es revisen els preus o es renegocien les condicions);
- c) La naturalesa i abast, és a dir, la quantitat, període de temps o import, segons el que sigui adequat, de:
 - c.1) Els drets a usar determinats actius;
 - c.2) Les obligacions de proporcionar la prestació de serveis o els drets de rebre-la;
 - c.3) Les actuacions significatives sobre la infraestructura al llarg del període concessional, amb menció de les realitzades en l'exercici corrent i els anteriors, així com les actuacions futures i/o compromeses;
 - c.4) Les obligacions de lliurar determinats actius al terme del període de concessió o els drets a rebre'ls;
 - c.5) Les opcions de renovació i de rescissió, i
 - c.6) Altres drets i obligacions;
- d) Les modificacions de l'acord que hagin ocorregut durant l'exercici;
- e) Justificació de l'activació, si s'escau, de les despeses financeres, una vegada la infraestructura està en condicions d'explotació, amb indicació dels imports corresponents a cadascun dels exercicis anteriors i a l'exercici actual que integren el saldo de la partida corresponent de l'actiu. Respecte a les despeses financeres previstes, s'ha de diferenciar les previstes a imputar a despeses de l'exercici i les previstes a activar, així com les desviacions respecte a les previsions inicials i,
- f) Els criteris seguits per determinar les magnituds rellevants recollides en el pla economicofinancer o document similar pres en compte a l'acord per fixar les tarifes.

Les informacions que assenyalen les lletres anteriors s'han de subministrar de manera individualitzada per a cada acord de concessió de serveis quan sigui significatiu i de manera agregada per a cada classe d'acords de concessió en cas contrari. Una classe és un grup d'acords de concessió de serveis que comporten serveis de naturalesa similar (per exemple, cobrament de peatges i serveis de tractament d'aigües).

Cinquena. *Comptes anuals.*

1. Balanç.

a) Quan la contraprestació rebuda per l'empresa concessionària a canvi de la infraestructura s'hagi de qualificar d'un immobilitzat intangible, s'han d'aplicar les següents regles de presentació:

a.1) L'avançament rebut durant la fase de construcció o millora ha de figurar en la partida «Avançaments per acord de concessió, actiu regulat» que s'ha de crear en l'epígraf A.I. «Immobilitzat intangible» de l'actiu no corrent del balanç.

a.2) A la finalització de les obres, o en el moment en què l'entitat concedent atorgui a l'empresa concessionària el dret d'accés a la infraestructura, aquest dret s'ha de mostrar en la partida «Acord de concessió, actiu regulat» que s'ha de crear en l'epígraf A.I. «Immobilitzat intangible» de l'actiu no corrent del balanç.

a.3) Les despeses financeres activades conforme a l'apartat 3.3 de la norma segona han de quedar recollides en la partida «Acords de concessió, activació financera», que ha de figurar a continuació de la partida que assenyala l'apartat anterior, en l'epígraf A.I. «Immobilitzat intangible».

b) Quan la contraprestació rebuda per l'empresa concessionària a canvi de la infraestructura s'hagi de qualificar d'un actiu financer, s'ha de mostrar en la partida «Acord de concessió, dret de cobrament» que s'ha de crear en l'epígraf A.VII. Deutors comercials no corrents o B.III. Deutors comercials i altres comptes a cobrar, segons escaigui.

c) Les provisions que hagi de comptabilitzar l'empresa concessionària de conformitat amb el que preveu la norma segona, apartat 2, s'han de mostrar en la partida «Provisions per actuacions sobre la infraestructura» que s'ha de crear en l'epígraf B.I. «Provisions a llarg termini» o C.II. «Provisions a curt termini», segons escaigui.

d) Les despeses de licitació que d'acord amb el que disposa la norma tercera, apartat 1.c), s'hagin de comptabilitzar com un actiu s'han de mostrar en la partida «Altres immobilitzats intangibles» de l'epígraf A.I. «Immobilitzat intangible» de l'actiu no corrent del balanç.

2. Compte de pèrdues i guanys.

a) Si la contraprestació rebuda per la infraestructura es comptabilitza com un dret de cobrament, l'ingrés financer que sigui procedent reconèixer en un moment posterior s'ha de mostrar formant part de l'import net de la xifra de negocis de l'empresa concessionària.

A aquest efecte s'ha de crear una rúbrica amb la denominació «Ingrés financer, acord de concessió» dins de la partida 1. «Import net de la xifra de negocis».

b) Les penalitzacions pels incompliments associats al risc d'operació (qualitat o eficiència racional del servei) s'han de comptabilitzar com una despesa i han de figurar amb signe negatiu en la partida 1. «Import net de la xifra de negocis».

Sisena. *Comptes a utilitzar.*—A efectes del registre comptable de les operacions que regulen les presents normes es poden utilitzar els comptes següents:

1. Dins del subgrup 13. «Subvencions, donacions, ajustos per canvis de valor i altres» es pot fet servir el compte 138. «Accés a la infraestructura sense contraprestació».

138. «Accés a la infraestructura sense contraprestació».

Import corresponent a la cessió d'ús gratuïta de la infraestructura inclosa en un acord de concessió sense que hagi de ser construïda, millorada o adquirida pel concessionari i que sigui necessària per realitzar el servei públic de l'acord.

El seu moviment és anàleg al del compte 130.

2. Dins del subgrup 14. «Provisions» es poden fer servir els comptes següents.

148. «Provisió per actuacions relacionades amb la infraestructura».

1480. «Provisió per actuacions necessàries per revertir la infraestructura».

1481. «Provisió per desmantellament, retirament o rehabilitació de la infraestructura afecta un acord de concessió».

1482. «Provisió per actuacions de reposició i gran reparació».

1483. «Provisió per actuacions de millora o ampliació de capacitat».

1480. «Provisió per actuacions necessàries per revertir la infraestructura».

Les constituïdes per atendre les actuacions que siguin necessàries per revertir la infraestructura a l'entitat concedent al final del període concessional, d'acord amb el que disposa la norma segona, llevat que responguin a obligacions assimilables a les despeses de desmantellament o retirament que regula el Pla general de comptabilitat.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a1) Al naixement de l'obligació, o per canvis posteriors en el seu import que suposin un increment de la provisió, amb càrrec, generalment, als comptes dels subgrups 62 i 64.

a2) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, amb càrrec al compte 660.

b) S'ha de carregar:

b1) Quan s'apliqui la provisió, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b2) Per l'excés de provisió, amb abonament al compte 79540.

1481. «Provisió per desmantellament, retirament o rehabilitació de la infraestructura afecta un acord de concessió»

Import estimat dels costos de desmantellament o retirament de la infraestructura afecta a l'acord de concessió, així com la rehabilitació del lloc sobre el qual s'assenta. L'empresa pot incórrer en aquestes obligacions en el moment de subscriure l'acord de concessió o en un moment posterior.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a1) Al naixement de l'obligació, o per canvis posteriors en el seu import que suposin un increment de la provisió, amb càrrec, generalment, al compte 2080.

a2) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, amb càrrec al compte 660.

b) S'ha de carregar:

b1) Al tancament de l'exercici, per les disminucions en l'import de la provisió originades per una nova estimació del seu import, amb abonament, generalment, al compte 2080.

b2) Quan s'apliqui la provisió, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

1482. «Provisió per actuacions de reposició i gran reparació»

Les constituïdes per atendre les actuacions de reposició i gran reparació d'acord amb el que disposa la norma segona.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha d'abonar:

a1) Al naixement de l'obligació, o per canvis posteriors en el seu import que suposin un increment de la provisió, amb càrrec, generalment, al compte 6950.

a2) Per l'import dels ajustos que sorgeixin per l'actualització de valors, amb càrrec al compte 660.

b) S'ha de carregar:

b1) Quan s'apliqui la provisió, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

b2) Per l'excés de provisió, amb abonament, generalment, al compte 79540.

1483. «Provisió per actuacions de millora o ampliació de capacitat».

Les constituïdes per atendre les actuacions de millora o ampliació de capacitat d'acord amb el que disposa la norma segona.

El seu moviment és anàleg al descrit per al compte 1481.

3. Dins del subgrup 17 es pot fer servir el compte 1730. «Entitats públiques, creditors en concepte de cànon concessional».

1730. «Entitats públiques, creditors en concepte de cànon concessional».

Deutes amb venciment superior a un any amb l'entitat concedent per la cessió del dret d'accés a la infraestructura.

- a) S'ha d'abonar:
 - a1) Per la cessió del dret amb càrrec al compte 2080.
 - a2) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.
 - b) S'ha de carregar per la cancel·lació anticipada, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.
4. Dins del subgrup 20. «Immobilitzacions intangibles» es poden fer servir els comptes següents.

207. «Despeses de licitació»

Desemborsaments ocasionats amb motiu de l'elaboració i confecció de pliques, treballs previs a la presentació a concursos per a l'obtenció de noves explotacions i altres imports en què s'hagi incorregut per motiu de la licitació que compleixin els criteris que estableix la norma de registre i valoració per al seu reconeixement com a un actiu.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar per l'import de les despeses realitzades, amb abonament al compte 730.
- b) S'ha d'abonar:
 - b1) Si l'empresa concessionària presta el servei de construcció, per l'import que s'hagi d'imputar anualment a resultats, amb càrrec al compte 680.
 - b2) Si l'empresa concessionària adquireix la infraestructura a tercers, o rep el dret d'accés a la infraestructura, amb càrrec, al compte 2080 en el moment en què la infraestructura estigui en condicions d'explotació.
 - b3) Si l'acord no arriba a formalitzar-se o hi ha dubtes raonables sobre la seva adjudicació, amb càrrec al compte 678.

2080. «Actiu intangible, acord de concessió».

Infraestructura construïda, millorada o adquirida per l'empresa concessionària per prestar el servei públic vinculat a l'acord de concessió, una vegada estigui en condicions d'explotació, així com aquella a la qual l'entitat concedent li atorgui el dret d'accés. S'ha d'incloure, amb el degut desenvolupament en comptes de cinc xifres o més, l'import corresponent als components de la infraestructura que per motius de regulació o necessitat de gestió de l'empresa hagin de ser objecte de desglossament.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar:
 - a1) Quan la infraestructura estigui en condicions d'explotació, amb abonament al compte 2090.
 - a2) Pel valor raonable del dret d'accés atorgat per l'entitat concedent sense contraprestació, amb abonament al compte 943. Si s'atorga aquest dret a canvi d'una contraprestació amb abonament a comptes del subgrup 57, o als comptes 1730 i 5230.
 - a3) Per l'import estimat dels costos de desmantellament o retirament de la infraestructura afecta a l'acord de concessió, així com la rehabilitació del lloc sobre el qual s'assenta, amb abonament al compte 1481.
 - a4) Per l'import de l'actuació de millora o ampliació de capacitat en els termes que preveu la norma segona, amb abonament al compte 1483.
 - a5) Si l'empresa concessionària adquireix la infraestructura a tercers, o rep el dret d'accés a la infraestructura, amb abonament, al compte 207 en el moment en què la infraestructura estigui en condicions d'explotació.

b) S'ha d'abonar:

b1) Per la baixa de l'actiu, amb càrrec generalment a comptes del subgrup 57 i en cas de pèrdues al compte 670.

b2) Al tancament de l'exercici, per les disminucions en l'import de la provisió amb càrrec als comptes 1481 o 1483.

2081. «Activació financera, acord de concessió».

Recull l'excés entre les despeses financeres meritedes i les imputades al compte de pèrdues i guanys segons el que estableix l'apartat 3 de la norma segona.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar per l'import resultant d'aplicar la norma segona, amb abonament a comptes del subgrup 66.

b) S'ha d'abonar per l'import que correspongui imputar al compte de pèrdues i guanys, amb càrrec a comptes del subgrup 66.

2090. «Avançaments per a immobilitzacions intangibles, acords de concessió».

Recull, durant el període de construcció o millora, la infraestructura construïda, millorada o adquirida per l'empresa concessionària per prestar el servei públic inclòs a l'acord de concessió. S'ha d'incloure, amb el degut desenvolupament en comptes de cinc o més xifres, l'import corresponent als components de la infraestructura que per motius de regulació o necessitat de gestió de l'empresa hagin de ser objecte de desglossament.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar a mesura que es construeixi o millori la infraestructura amb abonament al compte 7050, en el moment i per l'import que resulti d'aplicar la norma de registre i valoració segona, i, en el cas d'adquisició a tercers, a comptes del subgrup 57, o als comptes 173 o 523.

b) S'ha d'abonar, quan la infraestructura estigui en condicions d'explotació, amb càrrec al compte 2080.

5. Dins del subgrup 25. «Altres inversions financeres a llarg termini» es pot fer servir el compte 2520. «Dret de cobrament a llarg termini, acord de concessió».

2520. «Dret de cobrament a llarg termini, acord de concessió».

Dret de cobrament incondicional a favor de l'empresa concessionària en contraprestació de la construcció, millora o adquisició a tercers de la infraestructura inclosa en un acord de concessió. Recull la part a llarg termini d'aquesta contraprestació.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a1) Per l'import corresponent d'acord amb les normes de registre i valoració, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a2) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del crèdit, amb abonament, generalment, al compte 76214.

b) S'ha d'abonar pel reintegrament anticipat, total o parcial o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i en cas de pèrdues, al compte 667.

6. Dins del subgrup 28. «Amortització acumulada de l'immobilitzat intangible» es pot fer servir el compte 2808. «Amortització acumulada d'immobilitzat intangible, acord de concessió».

El seu moviment és anàleg al descrit per al compte 280.

7. Dins del subgrup 29. «Deteriorament de valor d'actius no corrents» es pot fer servir el compte 2908. «Deteriorament de valor de l'immobilitzat intangible, acord de concessió».

El seu moviment és anàleg al descrit per al compte 290.

8. Dins del subgrup 41. «Creditors diversos» es pot fer servir el compte 415. «Cànon amb caràcter finalista».

415. «Cànon amb caràcter finalista».

Quantitats incloses en factura corresponents a cànon per finançar obres d'infraestructura, que no tinguin la consideració d'ingrés.

Han de figurar en el passiu corrent del balanç.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar per l'import corresponent, amb càrrec al compte 4305.
- b) S'ha de carregar amb abonament, generalment, a comptes del grup 5.

9. Dins del subgrup 43 es pot fer servir el següent compte 4305. «Clients per cànon i taxes».

4305. «Clients per cànon i taxes».

Import dels cànon i taxes que l'empresa gestiona per compte d'una administració pública i que es factura als clients amb motiu de la prestació del servei.

Ha de figurar en el passiu minorant la partida de deutes corresponent.

El seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a1) Per l'import corresponent a cànon i taxes que l'empresa ha d'ingressar a l'Administració Pública corresponent, amb abonament al compte 4759.

a2) Per l'import dels cànon amb caràcter finalista per finançar obres d'infraestructura, amb abonament al compte 415.

b) S'ha d'abonar al cobrament dels imports esmentats, amb càrrec a comptes del subgrup 57.

10. Dins del subgrup 47. «Administracions públiques» es pot fer servir el compte 4759. «Hisenda pública creditor per altres conceptes».

4759. «Hisenda pública creditor per altres conceptes».

Quantitats pendents de pagament per impostos i taxes en què l'empresa gestiona el seu cobrament per compte de l'Administració Pública en ocasió dels serveis prestats als clients.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar a l'emissió de factures, amb càrrec, generalment, al compte 4305.
- b) S'ha de carregar per les liquidacions periòdiques realitzades amb l'Administració Pública, amb abonament a comptes del subgrup 57.

11. Dins del subgrup 52 es pot fer servir el compte 5230. «Entitats públiques, creditors en concepte de cànon concessional».

5230. «Entitats públiques, creditors en concepte de cànon concessional».

Deutes amb venciment inferior a un any amb l'entitat concedent per la cessió del dret d'accés a la infraestructura.

a) S'ha d'abonar:

- a1) Per la cessió del dret amb càrrec al compte 2080.

a2) Per la despesa financera meritada fins a assolir el valor de reemborsament del deute, amb càrrec, generalment, al compte 662.

b) S'ha de carregar per la cancel·lació anticipada, total o parcial, dels deutes, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

12. Dins del subgrup 54. «Altres inversions financeres a curt termini» es pot fer servir el compte 5420. «Dret de cobrament a curt termini, acord de concessió».

5420. «Dret de cobrament a curt termini, acord de concessió».

Dret de cobrament incondicional a favor de l'empresa concessionària en contraprestació de la construcció, millora o adquisició a tercers de la infraestructura inclosa en un acord de concessió. Recull la part a curt termini de la contraprestació esmentada.

Ha de figurar en l'actiu corrent del balanç.

Amb caràcter general, el seu moviment és el següent:

a) S'ha de carregar:

a1) Per l'import corresponent d'acord amb les normes de registre i valoració, amb abonament, generalment, a comptes del subgrup 57.

a2) Per l'ingrés financer meritat fins a assolir el valor de reemborsament del crèdit, amb abonament, generalment, al compte 76214.

b) S'ha d'abonar:

b1) Periòdicament, i en tot cas al tancament d'exercici, amb càrrec, generalment, al compte 415. Cànon amb caràcter finalista, quan s'hagi obtingut per a aquesta finalitat.

b2) Pel cobrament, total o parcial o baixa de l'actiu, amb càrrec, generalment, a comptes del subgrup 57 i en cas de pèrdues, al compte 667.

13. Dins del subgrup 69. «Pèrdues per deteriorament i altres dotacions» es pot fer servir el compte 6950. «Dotació a la provisió per actuacions de reposició i gran reparació», com a desglossament de quatre xifres del compte 695. «Dotació a la provisió per operacions comercials i altres».

14. Dins del subgrup 70. «Vendes de mercaderies, de producció pròpia, de serveis, etc.» es poden fer servir els comptes següents.

7050. «Prestacions de servei, actuacions de construcció o millora»

Serveis de construcció o millora de la infraestructura afecta a un acord de concessió, realitzats directament per l'empresa concessionària.

a) S'ha d'abonar per l'import que correspongui d'acord amb el que disposa la norma de registre i valoració, amb càrrec al compte 209, o, si s'escau, al corresponent compte representatiu del dret incondicional de cobrament.

Aquest compte es pot desglossar en comptes de cinc dígits per diferenciar entre l'obra executada i certificada, i l'obra executada pendent de certificar.

b) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

7051. «Prestacions de servei, explotació de la infraestructura, "peatge a l'ombra"».

Ingressos derivats de l'explotació de la infraestructura i satisfets per l'Administració Pública en la modalitat de «peatge a l'ombra».

a) S'ha d'abonar amb càrrec a comptes del subgrup 43 o 57.

b) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

7052. «Prestacions de servei, explotació de la infraestructura, tarifes abonades pels usuaris».

Prestacions del servei públic d'explotació de la infraestructura afecta a l'acord de concessió.

- a) S'ha d'abonar amb càrrec a comptes del subgrup 43 o 57.
- b) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

7085. «Penalització per incompliment en la qualitat o disponibilitat del servei públic».

Ha de recollir les penalitzacions imposades per incompliments en la prestació dels serveis d'explotació derivats de no assolir els requeriments de qualitat o disponibilitat que figuren a l'acord de concessió.

- a) S'ha de carregar amb abonament als corresponents comptes representatius del dret de cobrament, segons correspongui.
- b) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 129.

15. Dins del subgrup 74. «Subvencions, donacions, llegats i altres» pot fer servir el compte 748. «Ingressos transferits al resultat de l'exercici per cessió d'infraestructura sense contraprestació».

748. «Ingressos transferits al resultat de l'exercici per cessió d'infraestructura sense contraprestació».

Import traspasat al resultat de l'exercici per la cessió d'infraestructures sense contraprestació per a la prestació del servei públic objecte de l'acord de concessió.

El seu moviment queda explicat en el compte 843.

16. Dins del subgrup 75. «Altres ingressos de gestió» es poden fer servir els comptes següents.

756. «Ingressos per explotació de zones comercials».

Imports satisfets a l'empresa concessionària pels beneficiaris de l'explotació de zones comercials.

També s'han d'incloure en aquest compte els ingressos obtinguts per l'empresa en l'explotació directa de serveis, en el cas que no se n'hagi subcontractat l'explotació a tercers.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 752.

759. «Ingressos per serveis diversos».

Altres ingressos obtinguts per la prestació de serveis, diferents al servei públic objecte de l'acord de concessió.

En cas que aquests serveis no els presti directament l'empresa, s'han d'incloure en aquest compte els imports cobrats als seus prestadors.

El seu moviment és anàleg a l'assenyalat per al compte 752.

17. Dins del subgrup 76 «Ingressos financers» es poden fer servir els comptes 76204 «Ingressos de crèdits a llarg termini, acords de concessió» i 76214 «Ingressos de crèdits a curt termini, acords de concessió», com a desglossament de cinc xifres del compte 762 «Ingressos de crèdits».

76204 «Ingressos de crèdits a llarg termini, acords de concessió».

76214 «Ingressos de crèdits a curt termini, acords de concessió».

Import dels interessos meritats de drets de cobrament per acords de concessió.

S'han d'abonar a la meritació dels interessos amb càrrec, generalment, als comptes 2520 o 5420.

S'han de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

18. Dins del subgrup 79. «Excessos i aplicacions de provisions i de pèrdues per deteriorament» es pot fer servir el compte 79540. «Excés de provisió per actuacions de reposició i gran reparació», com a desglossament de cinc xifres del compte 7954. «Excés de provisió per operacions comercials i altres».

79540. «Excés de provisió per actuacions necessàries per revertir la infraestructura».

Diferència positiva entre l'import de la provisió existent i el que correspon al tancament de l'exercici o en el moment d'atendre l'obligació corresponent.

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar amb càrrec al compte 1480 o 1482.
- b) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 129.

19. Dins del subgrup 84. «Transferències de subvencions, donacions, llegats i altres» es pot fer servir el compte 843. «Transferència d'ingrés per cessió d'infraestructura».

843. «Transferència d'ingrés per cessió d'infraestructura».

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha de carregar, en el moment de la imputació al compte de pèrdues i guanys de la cessió rebuda, amb abonament al compte 748.
- b) S'ha d'abonar, al tancament de l'exercici, amb càrrec al compte 138.

20. Dins del subgrup 94. «Ingressos per subvencions, donacions, llegats i altres» es pot fer servir el compte 943. «Ingrés per cessió d'infraestructura».

943. «Ingrés per cessió d'infraestructura».

El seu moviment és el següent:

- a) S'ha d'abonar, per la recepció de la infraestructura cedida per l'entitat concedent amb càrrec al compte 2080.
- b) S'ha de carregar, al tancament de l'exercici, amb abonament al compte 138.