



Núm. 73  
Abril 2017

# **Normativa vigent en matèria de comptabilitat**

**1. INTRODUCCIÓ**

PÀG. 3

**2. PLANS DE COMPTABILITAT**

PÀG. 4

- (2.1) Pla general de comptabilitat (PGC)
- (2.2) Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (PGC Pimes)
- (2.3) Criteris específics per a microempreses
- (2.4) Normes internacionals d'informació financera adaptades o NIIF-UE
- (2.5) Marc d'informació financera quan no resulta adequada l'aplicació del principi d'empresa en funcionament
- (2.6) Plans sectorials
- (2.7) Consultes publicades sobre plans sectorials
- (2.8) Comptes anuals consolidats

**3. COMPTABILITAT PER ÀREES**

PÀG. 11

- (3.1) Immobilitzat material i inversions immobiliàries
- (3.2) Immobilitzat intangible
- (3.3) Actius no corrents i grups alienables d'elements disponibles per a la venda
- (3.4) Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar
- (3.5) Existències
- (3.6) Actius financers
- (3.7) Administracions públiques
- (3.8) Subvencions, donacions i llegats
- (3.9) Instruments de patrimoni propi
- (3.10) Provisions i contingències
- (3.11) Passius per a retribucions al personal
- (3.12) Transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni
- (3.13) Passius financers
- (3.14) Casos particulars d'instruments financers
- (3.15) Cobertures comptables
- (3.16) Moneda estrangera
- (3.17) Ingressos per vendes i prestacions de serveis
- (3.18) Negocis conjunts
- (3.19) Combinacions de negocis
- (3.20) Operacions entre empreses del grup
- (3.21) Canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables
- (3.22) Fets posteriors

# 1. INTRODUCCIÓ

El novembre de 2014 es va publicar en el Quadern tècnic núm. 66 una compilació, de forma resumida i esquemàtica, de tota la normativa relacionada amb el registre i valoració i de les consultes publicades a partir de l'entrada en vigor del Pla general de comptabilitat al 2007 (PGC), atès que des del 2007 s'havien aprovat diferents reials decrets, ordres ministerials o resolucions, així com s'havien publicat consultes per part de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC) que desenvolupaven, complementaven i interpretaven el contingut del PGC.

Dos anys i escaig després l'ICAC ha continuat, en línia amb anys anteriors, desenvolupant el contingut del pla, en concret publicant dues noves Resolucions, una en què s'estableixen criteris per determinar el cost de producció i una altra en què es desenvolupen les normes de registre, valoració i elaboració dels comptes anuals per a la comptabilització de l'impost sobre beneficis, i ha seguit publicant consultes que ajuden a interpretar la normativa.

D'altra banda, és per tots conegut que el 17 de desembre de 2016 es va publicar el Reial decret 602/2016, de 2 de desembre, pel qual es modificava el PGC, el PGC Pimes, les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats i les normes d'adaptació del PGC a entitats sense fins lucratiu subjectes a la legislació estatal (en endavant Reial decret 602/2016, de 2 de desembre) . Aquest Reial decret amb data d'entrada en vigor l'1 de gener de 2016 té per objecte el desenvolupament reglamentari de les modificacions que es van introduir en el dret comptable per la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes (veure disposicions finals primera i quarta de la Llei) com a conseqüència del procés de transposició de la Directiva 2013/34/UE, de 26 de juny de 2013 i els canvis que incorpora es concentren en quatre grans blocs:

- Modificació de les normes de registre i valoració dels immobilitzats intangibles atès que, tal com es va establir en la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes, els immobilitzats intangibles passen a ser tots de vida útil definida.
- Simplificació de les obligacions comptables deixant de ser obligatori tant l'estat de canvis en el patrimoni net com el de fluxos d'efectiu quan una empresa pugui formular balanç abreujat i també simplificació del contingut de les memòries abreujades.
- Determinats canvis en la forma de computar els límits per avaluar si una empresa pot formular balanç i memòria abreujada.
- Ampliació dels supòsits de dispensa de consolidació.

Sobre la base dels canvis anteriors s'ha considerat oportú actualitzar la compilació que s'havia fet en el Quadern tècnic núm. 66. Remarquem que en aquest Quadern, igual que en el núm. 66 anterior, només es tracten aspectes relacionats amb el registre i la valoració i per tant no s'inclouen aspectes relacionats amb l'elaboració dels comptes anuals, que com hem esmentat abans han estat modificats pel Reial decret 602/2016, de 2 de desembre. Podeu trobar un resum d'aquestes modificacions en un article de la revista l'Auditor núm. 78 que acompanya aquesta quadern tècnic.

Finalment, recordar-vos que junt amb la compilació normativa s'hi destaquen alguns dels aspectes de les diferents normatives que es detallen, però sense ànim de ser exhaustius i, per tant, en cap cas la lectura d'aquest Quadern pot substituir la de la norma sencera en cas de voler analitzar la valoració i registre d'operacions comptables.

## 2. PLANS DE COMPTABILITAT

Els plans de comptabilitat vigents en l'actualitat són els següents:

### (2.1) Pla general de comptabilitat (PGC)

Publicat en el Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre (BOE núm. 278, de 20 de novembre; correcció d'errors, BOE núm. 312 de 29 de desembre) i posteriorment modificat en els següents aspectes:

- Disposició transitòria cinquena, apartat 4, modificada pel Reial decret 2003/ 2009, de 23 de desembre (BOE de 29 de desembre).
- Norma de registre i valoració (NRV) 9a (apartat 2.5.1), NRV 13a (apartats 2.2, 2.3 i 4), NRV 19a, NRV 21a (apartat 2), norma 5a d'elaboració dels comptes anuals (regla 10) i model normal de memòria (notes 1.3, 7.2.2, punt 4 de la 12.1, 19 i 20.4), modificada per l'article 4 del Reial decret 1159/2010 (BOE núm. 232 de 24 de setembre).
- Primer paràgraf de l'apartat 1. Comptes anuals. Imatge fidel de la primera part del Marc conceptual de la comptabilitat, NRV 5a (apartat 2), NRV 6a (lletra c), normes d'elaboració dels comptes anuals (normes 1a i 4a de l'apartat I), model normal de memòria (determinats aspectes dels apartats 7.1 i 7.2, els punts 6 i 7 de l'apartat 23 i modificació del punt 1 i inclusió d'un nou punt 7 en l'apartat 24), contingut del model de memòria abreujada, modificats per l'article primer del Reial decret 602/2016, de 2 de desembre (BOE núm. 304 de 2 de desembre).

El PGC es divideix en els següents apartats:

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

El PGC és d'aplicació obligatòria a totes les empreses, sigui quina sigui la seva forma jurídica, individual o societària, sense perjudici d'aquelles empreses que puguin aplicar el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses. No obstant això els apartats de quadre de comptes i definicions i relacions comptables no tenen caràcter vinculant, excepte en aquells aspectes que continguin criteris de registre i valoració.

### (2.2) Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses (PGC Pimes)

Publicat en el Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, que aprova també els criteris comptables específics per a microempreses (BOE núm. 279, de 21 de novembre; correcció d'errors, BOE de 31 de desembre) i posteriorment modificat en els següents aspectes:

- NRV 8a (apartat 2.3.1), NRV 15a (apartats 2.2. i 2.3) i NRV 20a (apartat 2), segons article 5 del Reial decret 1159/2010 (BOE núm. 232 de 24 de setembre).
- Article 2 (apartats 1 i 2), primer paràgraf de l'apartat 1. Comptes anuals. Imatge fidel de la primera part del Marc conceptual de la comptabilitat, NRV 5a (apartat 2), normes d'elaboració dels comptes anuals (normes 1a i punt 2 de la norma 3a de l'apartat I), contingut de la memòria, modificats per l'article segon del Reial decret 602/2016, de 2 de desembre (BOE núm. 304 de 2 de desembre).

El PGC Pimes igual que el PGC es divideix en els següents apartats:

- Introducció
- Marc conceptual de la comptabilitat
- Normes de registre i valoració per a petites i mitjanes empreses
- Comptes anuals
- Quadre de comptes
- Definicions i relacions comptables

En el cas que una empresa que apliqui el PGC Pimes realitzi una operació que no estigui regulada en aquest pla, s'ha de remetre a les normes corresponents al PGC, amb l'excepció de l'NRV d'actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda, ja que es considera suficient per a aquestes empreses els criteris continguts en relació amb els actius que puguin ser alineats en el PGC Pimes.

L'aplicació del PGC Pimes és optativa per a empreses que compleixen determinades magnituds i requeriments establerts en el Reial decret que el regula.

## **(2.3) Criteris específics per a microempreses**

En l'article 4 del Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, esmentat anteriorment, s'aproven els criteris comptables específics per a microempreses, en relació amb:

- Acords d'arrendament financer i altres de naturalesa similar.
- Impost sobre beneficis.

En el mateix article s'estableix les condicions que han de complir les empreses que voluntàriament es vulguin acollir a aquests criteris.

## **(2.4) Normes internacionals d'informació financera adaptades o NIIF-UE**

Segons recull l'article 43 bis del Codi de comerç, la utilització de les NIIF-UE en la nostra legislació queda restringida a supòsits de formulació de comptes anuals consolidats, essent obligada la seva aplicació quan a data de tancament de l'exercici alguna de les societats del grup ha emès valors admesos a cotització en un mercat regulat de qualsevol Estat membre de la Unió Europea, i voluntària per a la resta de grups de societats o bé quan la societat dominant opti per aplicar-les. En aquest darrer supòsit, un cop exercida l'opció no es pot canviar.

En relació amb l'obligació de continuar formulant comptes anuals consolidats i, si s'escau, sota quin marc normatiu fer-ho, quan una de les societats dependents del grup ha deixat de cotitzar en un mercat regulat de la Unió Europea la consulta núm. 3 de comptabilitat del Butlletí Oficial de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (BOICAC) núm.100 estableix que la societat ja no estaria obligada a formular els comptes anuals consolidats d'acord amb les NIIF-UE en desaparèixer el supòsit de fet que determinava la seva aplicació (que a diferència de l'exclusió o dispensa, ha de ser avaluat al tancament de l'exercici), i podria optar per aplicar les normes i principis comptables de general acceptació a Espanya contingudes en el Codi de Comerç, normes per a la formulació de comptes consolidats i la resta de normativa comptable en vigor, o continuar aplicant les normes internacionals.

## Caràcter “subsidiari” de les NIIF-UE

Segons s'ha indicat, en els supòsits de formulació dels comptes anuals individuals no són d'aplicació directa les NIIF-UE; no obstant això, davant l'absència en la normativa nacional d'una norma o interpretació que apliqui específicament a una transacció, els administradors, utilitzant el seu judici professional, hauran de definir un criteri comptable que sigui el més respectuós possible amb les normes de comptabilitat generalment acceptades a Espanya, poden considerar les pràctiques que se segueixen en el sector, així com qualsevol altre desenvolupament normatiu rellevant, el que no exclou les NIIF-UE, encara que tampoc obliga a la seva aplicació supletòria. Vegeu al respecte la consulta núm. 1 de comptabilitat del BOICAC núm.74, relativa a l'aplicació de les NIIF-UE en transaccions el tractament comptable de les quals no està contemplat en les normes de comptabilitat espanyoles.

## (2.5) Marc d'informació financera quan no resulta adequada l'aplicació del principi d'empresa en funcionament

A fi d'aclarir quins criteris es consideren adequats per a formular els comptes anuals quan no resulta adequada l'aplicació del principi d'empresa en funcionament, i normalitzar amb això el sistema d'informació comptable o marc d'informació financera aplicable en aquests casos, l'ICAC va publicar la Resolució de 18 d'octubre de 2013 (BOE núm. 256, de 25 d'octubre) de la qual cal destacar els següents aspectes:

### a) Aplicació obligatòria

Per a totes les entitats, qualsevol que sigui la seva forma jurídica, que hagin d'aplicar el PGC, el PGC Pimes i les normes d'adaptació dels esmentats textos, quan:

- s'hagi acordat l'obertura de la liquidació;
- els responsables de l'entitat, encara que sigui amb posterioritat al tancament de l'exercici, determinen que tenen la intenció de liquidar l'empresa o cessar en la seva activitat; o
- quan no existeixi una alternativa més realista que fer-ho.

### b) Excepcions

En qualsevol cas, queden fora de l'abast d'aquesta Resolució:

- Les societats de durada limitada, excepte que abans que conclogui el seu objecte social s'acordi la liquidació o no existeixi una alternativa més realista que fer-ho.
- Les societats declarades en concurs de creditors, excepte que abans de l'obertura de la fase de liquidació els responsables de formular els comptes anuals determinin que no existeix una alternativa més realista que liquidar l'empresa.
- Els supòsits de modificació estructural de les societats mercantils.
- Els casos de disposició o liquidació parcial d'un grup alienable d'elements, segons es defineix aquest concepte en el PGC.

### c) Criteris específics d'aplicació del Marc conceptual de la comptabilitat en l'empresa en “liquidació”

En cas d'aplicació d'aquest Marc d'informació financera, s'hauran d'aplicar el conjunt de requisits, principis i criteris comptables inclosos en el Marc conceptual de la comptabilitat que aplicava l'empresa, excepte el principi d'empresa en funcionament i, per derivada lògica, els efectes que això produeix.

Aspectes que cal considerar:

- Serà necessari corregir el valor o donar de baixa els actius l'import dels quals no s'espera recuperar.
- Poden néixer obligacions que requereixin el reconeixement del corresponent passiu.
- El criteri del valor en ús deixa de ser rellevant.
- Els criteris del valor net realitzable i valor actual s'hauran d'aplicar considerant l'escenari de «liquidació».
- El valor de liquidació dels actius contribueix a l'objectiu d'imatge fidel.

El **valor de liquidació d'un actiu** es defineix en la Resolució com aquell import que es podria obtenir, en les circumstàncies específiques en les quals es trobi l'empresa, per la seva venda o altra forma de disposició, minorat en els costos necessaris per dur-la a terme.

Pel que fa a la seva determinació, la Resolució indica que, en determinats casos, el valor de liquidació serà equivalent al valor raonable menys els costos de venda i que en altres diferirà per la pròpia situació de transacció forçada a la qual s'enfronta l'empresa.

#### **d) Normes de registre i valoració de l'empresa en «liquidació»**

S'aplicaran les normes de registre i valoració del Marc general d'informació financera (PGC, PGC Pimes i les normes d'adaptació dels textos esmentats), considerant determinades regles especials relatives a:

- Actius no corrents i grups alienables d'elements, mantinguts per a la venda.
- Inversions en empreses del grup, multigrup i associades.
- Deutes comptabilitzats al cost amortitzat.
- Existències.
- Impost sobre beneficis.
- Ingressos i despeses de les operacions pendents.
- Provisions i contingències.
- Subvencions, donacions i llegats.
- Retribucions a llarg termini al personal.
- Fets posteriors al tancament de l'exercici.

## **(2.6) Plans sectorials**

El detall dels plans sectorials en vigor és el següent:

#### **a) Plans sectorials publicats amb anterioritat al 2007**

Els plans sectorials aprovats amb anterioritat a la publicació del Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el vigent PGC són els següents:

	<b>BOICAC NÚM.</b>
Normes d'adaptació del PGC'90 per a <b>empreses constructores</b> . Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 27 de gener de 1993 (BOE de 5 de febrer).	12 (Març 1993)
Normes d'adaptació del PGC'90 a les <b>federacions esportives</b> . Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 2 de febrer de 1994 (BOE de 9 de febrer).	16 (Març 1994)
Normes d'adaptació del PGC'90 a les <b>empreses immobiliàries</b> . Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda, de 28 de desembre de 1994 (BOE de 4 de gener; correcció d'errors, BOE de 19 de gener i de 17 de febrer). Modificació per l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda d'11 de maig de 2001 (BOE de 8 de juny).	20 (Març 1995) 46 (Juny 2001)
Normes d'adaptació del PGC'90 a les <b>societats anònimes esportives</b> . Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda, de 27 de juny de 2000 (BOE de 29 de juny; correcció d'errors, BOE de 20 de juliol).	42 (Juny 2000)
Normes d'adaptació del PGC'90 a les <b>empreses d'assistència sanitària</b> . Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda, de 23 de desembre de 1996 (BOE de 6 de gener).	29 (Març 1997)

	BOICAC NÚM.
<p>Normes d'adaptació del PGC'90 a les <b>empreses del sector elèctric i del gas</b>.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Reial decret 437/1998, de 20 de març (BOE de 21 de març; correcció d'errors, BOE de 27 d'abril).</li> <li>• Ordre ITC/1548/2009, de 4 de juny, per la qual s'estableixen les obligacions de presentació d'informació de caràcter comptable i economicofinançer per a les empreses que desenvolupen activitats elèctriques, de gas natural i gasos manufacturats per canalització (BOE de 13 de juny).</li> <li>• Ordre del Ministeri d'Economia, de 28 de març de 2001, que desenvolupa la disposició final primera del Reial decret 437/1998 (BOE de 29 de març).</li> </ul>	<p>33 (Març 1998)</p> <p>45 (Març 2001)</p>
<p>Normes d'adaptació del PGC'90 a les <b>empreses del sector vitivinícola</b>. Ordre del Ministeri d'Economia, d'11 de maig de 2001 (BOE de 30 de maig; correcció d'errors, BOE de 27 de juny).</p>	<p>46 (Juny 2001)</p>

L'apartat 1 de la disposició transitòria cinquena del PGC estableix que, amb caràcter general, les adaptacions sectorials en vigor a la data de la seva publicació seguiran aplicant-se en tot allò que no s'oposi al disposat en el Codi de comerç, text refós de la Llei de societats anònimes i Llei de societats de responsabilitat limitada (llegir text refós de la Llei de societats de capital, aprovat pel Reial decret llei 1/2010, de 2 de juliol), disposicions específiques i en el propi PGC.

#### b) Plans sectorials publicats amb posterioritat al 2007

Els plans sectorials aprovats amb posterioritat a la publicació del Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el vigent PGC són els següents:

	BOICAC NÚM.
<p>Pla de comptabilitat adaptat a les <b>Formacions polítiques</b>. Resolució de 8 d'octubre de 2013, de la Presidència del Tribunal de Comptes, per la qual es publica l'acord del Ple de 26 de setembre de 2013 (BOE de 21 d'octubre).</p>	<p>–</p>
<p>Pla de comptabilitat de les <b>entitats sense fins lucratius</b>. Resolució ICAC de 26 de març de 2013 (BOE de 10 d'abril).</p> <p>Modificacions:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Reial decret 602/2016, de 2 de desembre (BOE de 17 de desembre)<sup>1</sup>.</li> </ul>	<p>–</p> <p>108</p>
<p>Pla de comptabilitat de <b>petites i mitjanes entitats sense fins lucratius</b>. Resolució ICAC de 26 de març de 2013 (BOE de 9 d'abril).</p> <p>Modificacions:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Reial decret 602/2016, de 2 de desembre (BOE de 17 de desembre)<sup>1</sup>.</li> </ul>	<p>–</p> <p>108</p>
<p>Normes d'adaptació del PGC a les <b>empreses concessionàries d'infraestructures públiques</b>. Ordre EHA/3362/2010, de 23 de desembre (BOE de 30 de desembre; correcció d'errors, BOE de 17 de gener).</p>	<p>85</p>
<p>Normes sobre els aspectes comptables de les <b>societats cooperatives</b>. Ordre EHA/3360/2010, de 21 de desembre (BOE de 29 de desembre; correcció d'errors, BOE de 3 de febrer).</p>	<p>85</p>

<sup>1</sup> Tot i que el Reial decret 602/2016 de 2 de desembre només modifica les normes d'adaptació del PGC a les entitats sense fins lucratius aprovades pel Reial decret 1491/2011, aquesta Resolució de l'ICAC es veu també afectada, ja que l'objectiu de la seva publicació va ser recollir en un text refós el contingut del PGC/PGC Pimes i les normes per a la seva adaptació a les entitats sense fins lucratius, ara modificades.



	BOICAC NÚM.
<p>Pla de comptabilitat de les <b>entitats asseguradores</b>. Reial decret 1317/2008, de 24 de juliol (BOE d'11 de setembre; correcció d'errors, BOE de 3 de novembre).</p> <p>Modificacions:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• NRV 8a (apartats 2.5.1 i 2.7), NRV 12a (apartats 2.2, 2.3 i 4), NRV 18a, NRV 20a (apartat 2), norma 4a d'elaboració dels comptes anuals (regla 4) i model normal de memòria (notes 1.3, 7.2.2, lletra c) de la 10.2.1, 10.2.2, punt 4 de la 12.1, 19 i 20.4), segons el Reial decret 1736/2010, de 23 de desembre (BOE de 30 de desembre).</li> </ul> <p><b>Criteris de reconeixement i valoració de contingències, impostos diferits i determinades inversions</b> en entitats de crèdit i asseguradores <b>a l'efecte del règim especial de solvència</b>. Circular 1/2016, de 31 de març, de la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions (BOE de 8 d'abril).</p>	—
<p>Pla de comptabilitat de les <b>fundacions i associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya</b>. Decret 259/2008, de 23 de desembre (DOGC de 31 de desembre).</p> <p>Modificacions:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Model memòria normal (notes 1, 5.1, 14 i 18), model memòria abreujada (notes 1, 5.1, 13 i 17) i model memòria simplificada (notes 1, 5, 12 i 15), segons Decret 125/2010, de 14 de setembre (DOGC de 16 de setembre).</li> </ul>	—
<p><b>Pla general de comptabilitat pública</b>. Ordre EHA/1037/2010, de 13 d'abril (BOE de 28 d'abril; correcció d'errors, BOE de 3 d'agost).</p> <p>Modificacions:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ordre EHA/3068/2011, de 8 de novembre (BOE de 16 de novembre).</li> <li>• Ordre HFP/1970/2016, de 16 de desembre (BOE de 28 de desembre); entrada en vigor, l'1 de gener de 2017.</li> </ul>	—
<p>Pla general de comptabilitat pública adaptat a l'<b>Administració local</b>. Ordre HAP/1781/2013, de 20 de setembre (BOE de 3 d'octubre).</p>	—
<p>Normes comptables, comptes anuals i estats d'informació reservada de les <b>institucions d'inversió col·lectiva</b>. Circular 3/2008, d'11 de setembre, de la Comissió Nacional del Mercat de Valors (en endavant CNMV) (BOE de 2 d'octubre).</p> <p>Les circulars de la CNMV que modifiquen aquesta norma són:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Norma addicional de la Circular 11/2008, de 30 de desembre (BOE de 14 de gener).</li> <li>• Disposició addicional primera de la Circular 6/2010, de 21 de desembre (BOE de 11 de gener).</li> </ul>	—
<p>Normes comptables, comptes anuals i estats d'informació reservada de les <b>empreses de serveis d'inversió, societats gestores d'institucions d'inversió col·lectiva i societats gestores d'entitats de capital-risc</b>. Circular 7/2008, de 26 de novembre, de la CNMV (BOE de 29 de desembre).</p> <p>Les circulars de la CNMV que modifiquen aquesta norma són:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Circular 5/2011, de 12 de desembre (BOE de 15 de desembre; correcció d'errors, BOE de 31 de desembre).</li> <li>• Circular 3/2014, de 22 d'octubre (BOE de 7 de novembre).</li> <li>• Circular 4/2015, de 28 d'octubre (BOE de 17 de novembre).</li> </ul>	—
<p>Normes comptables, comptes anuals i estats d'informació reservada de les <b>entitats de capital-risc</b>. Circular 11/2008, de 30 de desembre, de la CNMV (BOE de 14 de gener).</p> <p>Les circulars de la CNMV que modifiquen aquesta norma són:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Circular 4/2015, de 28 d'octubre (BOE de 17 de novembre).</li> </ul>	—
<p>Normes comptables, comptes anuals, estats financers públics i estats reservats d'informació estadística dels <b>fons de titulització</b>. Circular 2/2016, de 20 d'abril, de la CNMV (BOE de 30 d'abril).</p>	—

	BOICAC NÚM.
<p>Normes comptables, estats d'informació reservada i pública i comptes anuals de les <b>societats rectores dels mercats secundaris oficials</b>, amb l'exclusió del Banc d'Espanya, de les entitats rectores dels sistemes multilaterals de negociació, de la Societat de sistemes, de les entitats de contrapartida central, de la Societat de borses, de les societats que tinguin la titularitat de totes les accions d'organismes rectors de mercats secundaris oficials i de sistemes multilaterals de negociació i d'altres sistemes de compensació i liquidació dels mercats que es creïn a l'empara del previst en la Llei del mercat de valors. Circular 9/2008, de 10 de desembre, de la CNMV (BOE de 5 de gener de 2009).</p> <p>Les circulars de la CNMV que modifiquen aquesta norma són:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Circular 6/2011, de 12 de desembre (BOE de 23 de desembre).</li> <li>• Circular 5/2016, de 27 de juliol (BOE de 22 d'agost); correcció d'errors: BOE de 10 de setembre, 14 de setembre i 27 de setembre.</li> </ul>	—
<p>Normes d'informació financera pública i reservada i models d'estats financers d'<b>entitats de crèdit</b>.</p> <p>Circular 4/2004, de 22 de desembre, del Banc d'Espanya (BOE de 30 de desembre; correcció d'errors i errades, BOE de 28 de juny de 2006).</p> <p>Les circulars del Banc d'Espanya que modifiquen aquesta norma són:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 6/2008, de 26 de novembre (BOE de 10 de desembre)</li> <li>• 1/2009, de 18 de desembre (BOE de 31 de desembre)</li> <li>• 2/2010, de 27 de gener (BOE de 5 de febrer)</li> <li>• 3/2010, de 29 de juny (BOE de 13 de juliol)</li> <li>• 7/2010, de 30 de novembre (BOE de 6 de desembre)</li> <li>• 8/2010, de 22 de desembre (BOE de 30 de desembre)</li> <li>• 5/2011, de 30 de novembre (BOE de 9 de desembre)</li> <li>• 2/2012, de 29 de febrer (BOE de 6 de març; correcció d'errors, BOE de 14 de març)</li> <li>• 6/2012, de 28 de setembre (BOE de 2 d'octubre; correcció d'errors, BOE de 12 d'octubre)</li> <li>• 1/2013, de 24 de maig (BOE de 31 de maig; correcció d'errors, BOE de 7 de juny).</li> <li>• 5/2013, de 30 d'octubre (BOE de 9 de novembre; correcció d'errors, BOE d'11 de desembre).</li> <li>• 1/2014, de 31 de gener (BOE de 5 de febrer)</li> <li>• 3/2014, de 30 de juliol (BOE de 31 de juliol)</li> <li>• 5/2014, de 28 de novembre (BOE de 23 de desembre)</li> <li>• 3/2015, de 29 de juliol (BOE de 12 d'agost)</li> <li>• 4/2015, de 29 de juliol (BOE de 13 d'agost)</li> <li>• 4/2016, de 27 d'abril (BOE de 6 de maig); correcció d'errors, BOE d'11 de juny)</li> <li>• 7/2016, de 29 de novembre (BOE de 3 de desembre).</li> </ul>	—
<p>Especificitats comptables de la <b>Sareb</b> (Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S. A.); Circular 5/2015, de 30 de setembre, del Banc d'Espanya (BOE de 2 d'octubre).</p>	—
<p>Especificitats comptables de les <b>fundacions bancàries</b>. Circular 7/2016, de 29 de novembre, del Banc d'Espanya (BOE de 23 de desembre).</p>	—
<p>Normes especials per a l'elaboració, documentació i presentació de la informació comptable de les <b>societats de garantia recíproca</b>. Ordre EHA/1327/2009, de 26 de maig (BOE de 28 de maig).</p>	—

## (2.7) Consultes publicades sobre plans sectorials

Les consultes sobre plans sectorials publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

<b>BOICAC CONSULTA NÚM.</b>	
<b>EMPRESSES CONSTRUCTORES</b>	
78/2	Vigència del mètode de contracte complert. Comptabilització dels contractes clau en mà
76/2	Existències
<b>EMPRESSES IMMOBILIÀRIES</b>	
80/7	Càlcul del deteriorament de les existències i de les inversions immobiliàries en una immobiliària
78/6	Promotores immobiliàries. Disposició transitòria primera 1.d) de l'RD 1514/2007. Comptabilització dels contractes fallits
77/2	Sobre la qualificació comptable que cal atorgar a unes parcel·les rústiques per part d'una promotora immobiliària
75/2	Immobilitzat material
74/8	NRV 18 Subvencions, donacions i llegats rebuts
<b>FEDERACIONS ESPORTIVES</b>	
97/6	Despeses necessàries per a futurs esdeveniments esportius
<b>EMPRESSES DEL SECTOR VITIVINÍCOLA</b>	
97/6	Desemborsaments realitzats per una societat per posar en condicions d'explotació una plantació agrícola. Normes d'adaptació del PGC a les empreses del sector vitivinícola
<b>EMPRESSES CONCESSIONÀRIES D'INFRAESTRUCTURES PÚBLIQUES</b>	
94/7	Tractament comptable de la infraestructura per l'entitat concedent
88/4	Concepte d'infraestructura
88/5	Tractament de provisions existents a la data de transició
88/6	Amortització de l'immobilitzat intangible
<b>SOCIETATS COOPERATIVES</b>	
94/6	Classificació del capital social com a passiu quan el reemborsament d'un percentatge del capital està condicionat a l'acord favorable del Consell rector
87/7	Qualificació comptable del capital social exigible en cas de jubilació o incapacitat
87/8	Valoració dels productes de "cicle llarg" lliurats pels socis a una cooperativa
84/7	Classificació dels deutes d'una cooperativa amb els seus socis
86/4	Ordre EHA/3360/2010, de 21 de desembre. Tractament comptable del retorn capitalitzat en el soci
86/6	Ordre EHA/3360/2010, de 21 de desembre. Data d'entrada en vigor
86/7	Ordre EHA/3360/2010, de 21 de desembre. Qualificació comptable del capital en les "cooperatives a terme"
84/12	Societat cooperativa amb secció de crèdit
77/9	Models de comptes anuals
76/3	Normes sobre els aspectes comptables de les societats cooperatives. Fons d'educació, formació i promoció

BOICAC CONSULTA NÚM.	
ENTITATS SENSE FINS LUCRATIUS	
105/2	Serveis professionals prestats a títol gratuït per mitjà d'una fundació
100/4	Correcció de valor en una cartera d'accions cotitzades propietat d'una Fundació i que van ser parcialment adquirides a títol gratuït
100/6	Imputació a resultats d'una sèrie de llegats rebuts per una entitat sense fins lucratius
94/4	Àmbit d'aplicació de les Normes d'adaptació del PGC a les entitats sense fins lucratius
94/9	Informació comparativa en el primer exercici
84/4	Col·legis professionals. Normes d'adaptació del PGC a les entitats sense fins lucratius
81/2	Obligacions comptables d'un centre escolar pertanyent a una congregació religiosa
76/4	Models de comptes anuals
75/6	Subvencions, donacions i llegats rebuts
73/1	Desenvolupaments normatius en matèria comptable. Disposició transitòria cinquena RD 1514/2007

## (2.8) Comptes anuals consolidats

Publicat pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual s'aproven les normes per a la formulació de comptes anuals consolidats i es modifica el PGC, s'ha vist modificat en els següents aspectes per l'article segon del Reial decret 602/2016, de 2 de desembre (BOE núm. 304 de 2 de desembre):

- Articles 7.1, 10.2, 26.5, 55.2, 70.2 i 72.4, model de memòria consolidada (punt 4 de l'apartat 4, punts 2 i 3 de l'apartat 6.1, lletra o) del punt 2 de l'apartat 14, punt 7 de l'apartat 28).

Les normes s'estructuren en sis capítols:

- Subjectes de la consolidació
- Obligació de consolidar, mètodes de consolidació i procediment de posada en equivalència
- Mètode d'integració global
- Mètode d'integració proporcional i procediment de posada en equivalència
- Altres normes aplicables
- Comptes anuals consolidats

Aquestes normes són d'aplicació obligatòria:

- Als grups de societats, inclosos els subgrups, la societat dominant sigui una societat espanyola, excepte aquells que les formulin sota NIIF-UE, segons s'ha explicat en l'apartat 2.4 anterior, a les quals només els hi és d'aplicació obligatòria la secció primera del capítol I de definició de grups de societats i la secció primera del capítol II sobre obligació de consolidar mètodes de consolidació i procediment de posada en equivalència
- Als casos en què voluntàriament qualsevol empresari, persona física o jurídica dominant formuli i publiqui comptes consolidats.
- Als supòsits de formulació i publicació de comptes consolidats per qualsevol persona física o jurídica, diferent de les previstes anteriorment en la mesura que la seva norma substantiva li imposi aquesta obligació o les formulin voluntàriament.

En els articles 7 i 8 del Reial decret s'estableixen determinats supòsits de dispensa de consolidació.

El que disposa aquest Reial decret no és aplicable als grups de societats per als quals existeixin disposicions específiques, en matèria de consolidació de comptes anuals, que li siguin aplicables.

## 3. COMPTABILITAT PER ÀREES

Al revisar o plantejar el tractament comptable d'una operació s'ha de considerar la següent informació:



Els apartats posteriors, en què s'analitzen els aspectes comptables relacionats amb les diferents partides dels estats financers, s'han estructurant atenent aquest esquema.

### (3.1) Immobilitzat material i inversions immobiliàries

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb l'immobilitzat material i inversions immobiliàries:

#### a) Normes de registre i valoració

- Normes de registre i valoració núm. 2, 3 i 4 del PGC i del PGC Pimes.
- Actualització de balanços: Article 9 de la Llei 16/2012, de 27 de desembre, per la qual s'adopten diverses mesures tributàries dirigides a la consolidació de les finances públiques i a l'impuls de l'activitat econòmica.

#### b) Resolucions de l'ICAC

	BOICAC NÚM.
• Resolució d'1 de març de 2013, per la qual es dicten normes de registre i valoració de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries. (BOE núm. 58 de 8 de març; correcció d'errors, BOE núm. 58 de 26 d'abril).	93
• Resolució de 18 de setembre de 2013, per la qual es dicten normes de registre i valoració i informació a incloure en la memòria dels comptes anuals sobre el deteriorament del valor dels actius (BOE núm. 230 de 25 de setembre).	95
• Resolució de 14 d'abril de 2015, per la qual s'estableixen criteris per a la determinació del cost de producció (BOE núm. 97 de 23 d'abril).	102

#### c) Consultes publicades

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
105/4	Ingressos generats durant el període de prova d'un actiu
104/3	Renovació de l'immobilitzat material, el cost de la qual és assumit pel proveïdor dels elements que se substitueixen
99/7	Adquisició d'un immoble i una indemnització en efectiu després de la resolució d'un litigi
99/1	Adquisició d'un immoble sotmès a una condició
98/8	Mobiliari destinat a exposició en tendes i fires
97/4	Deteriorament valor explotació agrícola

BOICAC CONSULTA NÚM.	
96/1	Inversió immobiliària, cost d'urbanització i dret de superfície
94/2	Venda d'actius per cancel·lar deutes
92/5	Actualització de balanços
91/8	Indemnitzacions rebudes del Consorci de compensació d'assegurances
91/3	Aportació no dinerària
90/2	Amortització d'un terreny i tractament comptable de les obres d'adequació futures
86/1	Càlcul del valor en ús d'un actiu finançat en part amb una subvenció
84/13	Amortització d'un fons documentals d'una entitat
84/8	Adquisició nua propietat a canvi d'una renda vitalícia
82/5	Capitalització de despeses financeres d'un préstec per finançar l'IVA
79/3	Capitalització de despeses financeres quan es generen ingressos financers
75/5	Béns adquirits pel cobrament de crèdits
75/3	Capitalització de despeses financeres. Criteris que cal considerar
74/9	Classificació d'un immoble destinat a l'arrendament com a immobilitzat material o com a inversions immobiliàries

#### d) Aspectes generals que cal destacar

##### d.1) Valoració inicial

Els béns compresos en l'immobilitzat material i en les inversions immobiliàries es valoren pel seu cost, ja sigui aquest el preu d'adquisició o el cost de producció; amb precisions particulars per a les adquisicions a títol gratuït, les permutes d'immobilitzat i les aportacions de capital no dineràries. El preu d'adquisició i el cost de producció es determinaran segons els següents esquemes:

#### PREU D'ADQUISICIÓ

= Import facturat pel venedor

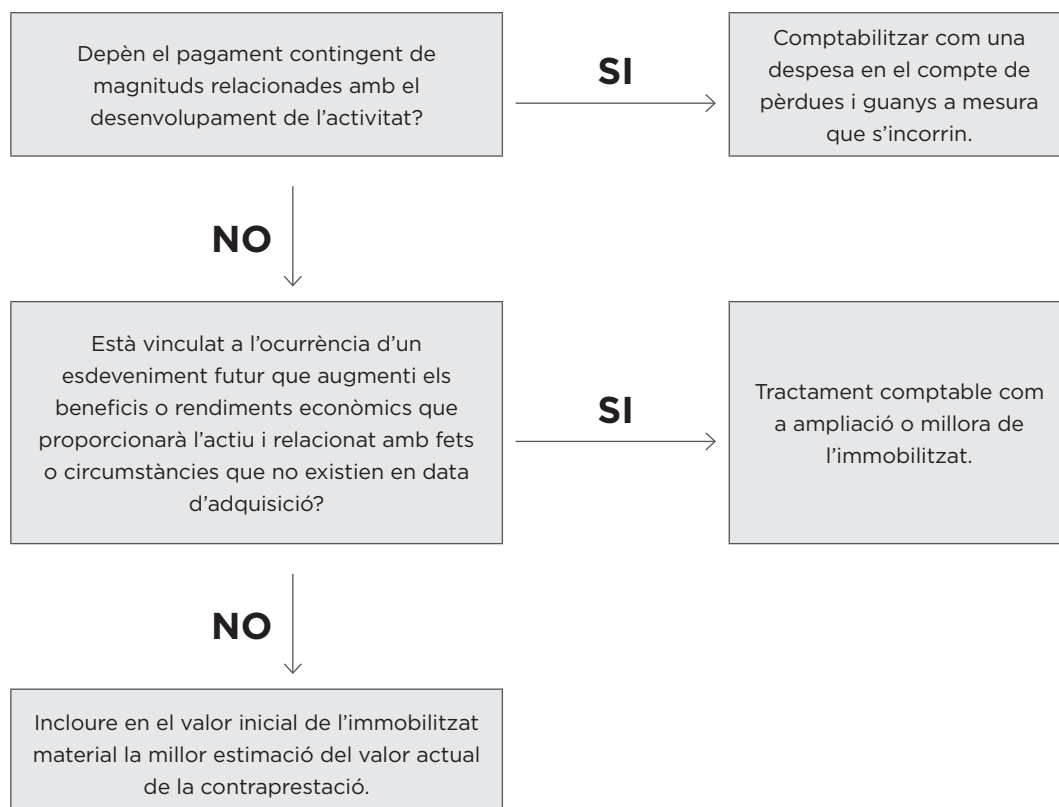
- Descompte o rebaixa en el preu.
- + Impostos indirectes no recuperables directament de la Hisenda pública.
- + Despeses addicionals i directament relacionades amb la posada en funcionament.
- + Cost de les proves que es realitzin perquè l'actiu es trobi en condicions de funcionament.
- + Costos per desmantellament o retir i costos de rehabilitació.
- + Contraprestacions contingents.
- + Despeses financeres derivades del finançament de l'adquisició, meritades abans que l'immobilitzat estigui en condicions d'ús, quan aquest període sigui superior a un any.
- + Interessos meritats per bestretes lliurades amb venciment superior a un any o inferior si l'import és significatiu.

## COST DE PRODUCCIÓ

- = Preu adquisició matèries primeres i altres matèries consumibles
  - + Costos directament imputables.
  - + Part que raonablement correspongui dels costos indirectament imputables en la mesura que aquests costos corresponguin al termini de producció, construcció o fabricació i es basin en un nivell d'utilització de la capacitat normal de treball dels mitjans de producció.
  - + Cost de les proves que es realitzen perquè l'actiu es trobi en condicions de funcionament.
  - + Costos per desmantellament o retir i costos de rehabilitació.
  - + Contraprestacions contingents.
  - + Despeses financeres derivades del finançament de la fabricació o construcció dels elements, meritats abans que l'immobilitzat estigui en condicions d'ús, quan el període sigui superior a un any.
  - + Interessos meritats per bestretes lliurades amb venciment superior a un any o inferior si l'import és significatiu.

La Resolució de 14 d'abril de 2015 desenvolupa els criteris que han de ser tinguts en compte per determinar el cost de producció. Amb caràcter general, aquesta Resolució és aplicable per a la determinació del cost dels productes -béns i serveis- compresos en les existències, que siguin o hagin estat fabricades o elaborades per l'entitat però es fa extensible a la determinació del cost de producció de l'immobilitzat, material o intangible, fabricat o construït per l'entitat, en tot o en part. Donada aquesta dualitat, els criteris a considerar per la imputació de costos es desenvolupen en l'apartat d'existències (3.5) d'aquest quadern.

En relació amb les contraprestacions o imports contingents, es resumeixen les consideracions que s'han de realitzar a efectes de la seva possible activació en el següent esquema:



Les consideracions que s'han de realitzar en relació amb les modificacions posteriors en la valoració de la contraprestació contingent són com segueixen:

- Si està relacionada amb variables com els tipus d'interès o un índex de preus, es tractarà com un ajustament al tipus d'interès efectiu del deute i no produirà, per tant, una revisió del preu d'adquisició de l'actiu.
- Si és deguda a altres causes, es modificarà el valor comptable de l'actiu en el mateix import en què es modifiqui el valor comptable del passiu.

Als efectes d'activar els **costos per desmantellament o retir i els costos de rehabilitació** cal destacar les següents consideracions:

- S'inclourà en la valoració inicial el valor actual de les obligacions assumides derivades del desmantellament o retir i altres associades a l'actiu, sempre que donin lloc al registre d'una provisió d'acord amb el disposat en el PGC.
- La incorporació a la valoració inicial de l'actiu es produeix en la data en la qual l'empresa incorre en l'obligació. Per a actius en construcció, es presumirà, excepte prova en contrari, que aquesta circumstància es produirà a mesura que l'immobilitzat en curs s'incorpori al patrimoni de l'empresa.
- El tipus de descompte que s'ha d'utilitzar per determinar el valor actual de la provisió és el tipus d'interès lliure de risc, llevat que en estimar els fluxos d'efectiu no s'hagués tingut en compte el risc associat al compliment de l'obligació.
- Valoració posterior de la provisió: després del reconeixement inicial, es reconeixerà l'efecte associat a la provisió en el compte de pèrdues i guanys, ajustant-se al valor del passiu d'acord amb el tipus d'interès aplicat.
- Valoració posterior del component incorporat a la valoració inicial de l'actiu: la valoració inicial es podrà veure modificada per canvis en el calendari o en l'import dels fluxos d'efectiu estimats per cancel·lar l'obligació associada al desmantellament o la rehabilitació, un cop reconeguda la reversió del descompte. Així, s'incrementarà o reduirà el valor comptable de l'actiu, en el mateix import en el qual es modifiqui el valor comptable del passiu, amb les següents precisions:
  - Si la modificació suposa una minoració en l'import de la provisió superior al valor en llibres d'aquest component del cost de l'actiu, en la data en què es realitza la nova estimació, l'excés es reconeixerà com un ingrés en el compte de pèrdues i guanys.
  - Quan l'actiu corresponent hagi assolit el final de la seva vida útil, tots els canvis posteriors en el valor del passiu es reconeixeran en el compte de pèrdues i guanys a mesura que ocorrin.

Les quantitats lliurades a compte d'adquisicions futures de béns de l'immobilitzat material o bestretes lliurades es registraran en l'actiu i els ajustaments que sorgeixin per l'actualització del valor de l'actiu associat a la bestreta donaran lloc al reconeixement d'ingressos financers, conforme es meritin.

El tipus d'interès aplicable en l'actualització és el tipus d'interès incremental del proveïdor, és a dir, el tipus d'interès al qual el proveïdor es podria finançar en condicions equivalents a les que resulten de l'import rebut, amb les següents precisions:

- El tipus d'interès no serà objecte de modificació en posteriors exercicis.
- Quan el venciment de la bestreta no sigui superior a un any i l'efecte financer no sigui significatiu, no serà necessari actualitzar el seu valor.

La bestreta es donarà de baixa quan els elements de l'immobilitzat material s'incorporin, en curs o finalitzats, al patrimoni de l'empresa i quan existeixin dubtes sobre la recuperació del valor en llibres de la bestreta, l'empresa comptabilitzarà la corresponent pèrdua per deteriorament.



### d.2) Valoració posterior

Per a la valoració posterior s'han de considerar els aspectes següents:

- = Valoració inicial
  - + Actuacions posteriors. Conceptes: reparació i conservació, renovació, ampliació i millora, peces de recanvi.
  - Amortització.
  - Deteriorament.

En relació amb l'amortització és necessari considerar els aspectes següents:

Valor amortitzable	Preu d'adquisició o cost de producció menys el valor residual.
Valor residual	Import que l'empresa estima que podria obtenir en el moment actual per la seva venda o altra forma de disposició, un cop deduïts els costos de la venda, prenent en consideració que l'actiu hagués assolit l'antiguitat i demés condicions que s'espera que tingui al final de la seva vida útil.
Vida útil	Període durant el qual l'empresa espera utilitzar l'actiu amortitzable o el número d'unitats de producció que n'espera obtenir.
Vida econòmica	Període durant el qual s'espera que l'actiu sigui utilitzable per part d'un o més usuaris o el número d'unitats de producció que s'espera obtenir de l'actiu per part d'un o més usuaris.
Mètodes d'amortització	Reflecteix el patró d'acord amb el qual s'espera que s'obtinguin els beneficis o rendiments econòmics inherents a l'actiu, mesurats en unitats físiques.
Moment inici del procés d'amortització	A partir del moment en què l'actiu es trobi en condicions de funcionament, entenent-se per això, des que l'immobilitzat pot produir ingressos amb regularitat, un cop conclusos els períodes de prova, és a dir quan està disponible per a la seva utilització.
Moment del cessament del procés amortització	En la data en què l'actiu es classifiqui com a mantingut per a la venda. L'amortització no cessarà quan l'actiu estigui sense utilitzar o s'hagi retirat temporalment de l'ús, llevat que es trobi totalment amortitzat, amb independència de la necessitat de revisar el seu patró de consum.

D'altra banda, el deteriorament d'un immobilitzat material o una inversió immobiliària procedeix quan el seu valor comptable supera al seu import recuperable, estimat individualment o, si no fos possible, considerant, en la proporció que correspongui, el de la unitat generadora d'efectiu a la qual pertanyi l'actiu. Els aspectes que cal considerar en relació amb el deteriorament són els següents:

Unitat generadora d'efectiu	La unitat generadora d'efectiu d'un actiu és el grup més petit de béns i drets que, incloent el citat actiu, genera entrades d'efectiu que són en bona mesura independents de les entrades produïdes per altres actius o grups d'actius.
Import recuperable	L'import recuperable d'un actiu és el major import entre el seu valor raonable menys els costos de venda i el valor en ús de l'actiu.
Valor raonable	Import pel qual pot ser intercanviat l'actiu, entre parts interessades i degudament informades, que realitzin una transacció en condicions d'independència mútua.

Valor en ús	Valor actual dels fluxos d'efectiu esperats, a través de la utilització de l'actiu en el curs normal del negoci i, si s'escau, de la seva alienació o una altra forma de disposició, tenint en compte el seu estat actual i actualitzats a un tipus d'interès de mercat «sense risc» ajustats i, si s'escau, pels riscos específics de l'actiu que no hagin ajustat les estimacions de fluxos d'efectiu futurs.
Costos de venda	Costos incrementals directament atribuïbles a la venda d'un actiu en els quals l'empresa no hauria incorregut de no haver pres la decisió de vendre, excloses les despeses financeres i l'impost sobre beneficis.

Almenys al tancament de l'exercici, l'empresa avaluarà si existeixen indicis de deteriorament d'algun immobilitzat material o inversió immobiliària o, si s'escau, d'alguna unitat generadora d'efectiu. Entre d'altres, cal considerar els següents fets o circumstàncies a l'hora d'avaluar si existeixen indicis de deteriorament:

- Canvis significatius en l'entorn tecnològic, regulador, legal, competitiu o econòmic en general, en els quals opera l'empresa o bé en el mercat al qual va destinat l'actiu en qüestió, que tinguin una incidència negativa a llarg termini sobre l'empresa.
- Disminució significativa del valor raonable de l'actiu i superior a l'esperada pel pas del temps o ús normal.
- Increment dels tipus d'interès de mercat en la mesura en què pugui afectar al tipus de descompte utilitzat per calcular el valor d'ús de l'actiu.
- Import en llibres dels actius nets de l'entitat superior a la seva capitalització borsària.
- Evidència d'obsolescència o deteriorament físic de l'actiu, no prevista a través del sistema d'amortització de l'actiu.
- Canvis significatius en la forma o en l'extensió en què s'utilitza o espera utilitzar l'actiu que tinguin una incidència negativa sobre l'empresa.
- Dubtes raonables sobre el manteniment en el futur del rendiment tècnic i econòmic de l'actiu, previst en la data d'incorporació al patrimoni de l'empresa.
- Interrupció de la construcció de l'actiu abans de la seva posada en condicions de funcionament.
- Cessament o reducció significativa de la demanda o necessitat dels serveis prestats amb l'actiu.
- En el cas d'actius o activitats subvencionats, el reintegrament de la subvenció.

Cal indicar que si existís algun indicati que l'actiu pogués estar deteriorat, inclús si finalment no s'hagués de reconèixer una pèrdua per deteriorament, aquesta circumstància podria indicar que la vida útil restant, el mètode de depreciació (amortització) o el valor residual de l'actiu necessiten ser revisats i ajustats, d'acord amb la norma de registre i valoració aplicable a aquest actiu.

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

### d.3) Baixa en comptes

Per regla general, els elements de l'immobilitzat material i inversions immobiliàries es donaran de baixa en el moment de la seva alienació o disposició per una altra via, o quan no s'espera obtenir els mateixos beneficis o rendiments econòmics futurs, havent-se de considerar addicionalment aquells casos especials com són:

- Lliuraments a títol gratuït.
- Baixes per expropiació.
- Baixes per sinistre.
- Elements de l'immobilitzat material, diferents dels immobles, adquirits per al seu arrendament temporal i posterior venda en el curs ordinari de les operacions.
- Baixes en execució d'una garantia i per la dació en pagament o per a pagament d'un deute.

**d.4) Precisions en relació amb les inversions immobiliàries**

Definides com a actius no corrents que siguin immobles i que es posseeixin per obtenir rendes, plusvàlues o ambdues –en lloc de per al seu ús en la producció o subministrament de béns o serveis diferents del lloguer, o bé per a finalitats administratives, o la seva venda en el curs ordinari de les operacions de l'empresa– s'ha de considerar que:

- Els terrenys i edificis els usos futurs dels quals no estiguin determinats en el moment de la seva incorporació al patrimoni de l'empresa, es qualificaran com a inversió immobiliària.
- Els immobles en procés de construcció o millora per al seu ús futur com a inversions immobiliàries es qualificaran com a tals.
- Quan un immoble es destini tant per a la generació de plusvàlues o rendes com per a la producció o subministrament de béns o serveis, incloent-hi la seva utilització per a finalitats administratives, es tractaran de forma separada els diferents components, sempre que puguin ser venuts de forma independents. En cas contrari, l'immoble només es podrà qualificar com a inversió immobiliària quan se n'utilitzi una porció insignificant per a la producció o subministrament de béns o serveis o per a finalitats administratives.
- La prestació de serveis complementaris als ocupants d'un immoble no impedirà el seu tractament com a inversió immobiliària, sempre que puguin ser qualificats com a poc significatius en relació amb el contracte global.
- La norma estableix els següents supòsits de canvi de destí:

Inversió immobiliària	➔	Immobilitzat material	Quan es comenci a utilitzar l'immoble en la producció o subministrament de béns o serveis, o bé per a finalitats administratives.
Inversió immobiliària	➔	Existències	Quan s'iniciï una obra adreçada a produir una transformació substancial de l'immoble amb la intenció de vendre'l.
Immobilitzat material	➔	Inversió immobiliària	Quan es deixi d'utilitzar l'immoble en la producció o subministrament de béns o serveis, o bé per a finalitats administratives i es destini a obtenir rendes, plusvàlues o ambdues.
Existències	➔	Inversió immobiliària	Quan l'immoble sigui objecte d'arrendament operatiu.

**(3.2) Immobilitzat intangible**

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb l'immobilitzat intangible:

**a) Normes de registre i valoració**

- Normes de registre i valoració núm. 5 i 6 del PGC i del PGC Pimes, modificades pel Reial decret 602/2016, de 2 de desembre (BOE núm. 304 de 2 de desembre).
- Actualització de balanços: article 9 de la Llei 16/2012, de 27 de desembre, per la qual s'adopten diverses mesures tributàries dirigides a la consolidació de les finances públiques i a l'impuls de l'activitat econòmica.

**b) Resolucions de l'ICAC**

	BOICAC NÚM.
• Resolució de 28 de maig de 2013, per la qual es dicten normes de registre, valoració i informació a incloure en la memòria de l'immobilitzat intangible. (BOE núm. 132 de 3 de juny; correcció d'errors, BOE núm. 167 de 13 de juliol) <sup>2</sup> .	94
• Resolució de 18 de setembre de 2003, per la qual es dicten normes de registre i valoració i informació a incloure en la memòria dels comptes anuals sobre el deteriorament del valor dels actius. (BOE núm. 230 de 25 de setembre) <sup>2</sup> .	95
• Resolució de 14 d'abril de 2015, per la qual s'estableixen criteris per a la determinació del cost de producció (BOE núm. 97 de 23 d'abril).	102

**c) Consultes publicades**

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
99/4	Cànon d'entrada a una franquícia
99/3	Despeses d'estudi i exploració de recursos miners
89/2	Sobre el tractament comptable de l'explotació d'uns drets d'autor
84/10	Drets de pesca
80/2	Producció i distribució d'obra audiovisual
80/1	Concessions administratives. Actius objecte de reposició
73/3	Normes particulars sobre l'immobilitzat intangible

**d) Aspectes generals que cal destacar****d.1) Reconeixement d'un actiu intangible**

Per al reconeixement d'un actiu intangible s'han de produir els següents requisits:

- Complir amb la definició d'actiu i els criteris de reconeixement recollits en el Marc conceptual de la comptabilitat del PGC.
- Sigui probable l'obtenció a partir del mateix de beneficis o rendiments econòmics per a l'empresa en el futur i que es pugui valorar de manera fiable.
- Complir amb el criteri d'identificabilitat, la qual cosa implica que l'actiu reuneixi algun dels següents requisits:
  - ser separable, és a dir, susceptible de ser separat o escindit de l'entitat i venut, cedit, donat en explotació, arrendat o intercanviat, ja sigui individualment o juntament amb el contracte, actiu o passiu amb els quals guardin relació, o
  - sorgir de drets legals o contractuals, amb independència que aquests drets siguin transferibles o separables de l'empresa o d'altres drets o obligacions.
- Quan es tractin de despeses d'investigació i desenvolupament, complir els criteris particulars de reconeixement recollits en la Resolució de 28 de maig de 2013.

<sup>2</sup> No resultaran aplicables aquells aspectes de la Resolució que entrin en contradicció amb les modificacions introduïdes pel Real decret 602/2016, de 2 de desembre, en les normes de registre i valoració núm. 5 i 6 del PGC i del PGC Pimes.

En cap cas es reconeixeran com a immobilitzat intangible:




- Les despeses ocasionades com a conseqüència del primer establiment de l'empresa o de l'inici d'una nova línia d'activitat pels següents conceptes o altres similars: honoraris, despeses de viatge i altres per a estudis previs de naturalesa tècnica i econòmica, publicitat de llançament, captació i formació del personal.
- Els desemborsaments incorreguts en la creació de marques, capçaleres de diaris o revistes, els segells o denominacions editorials, les llistes de clients o altres partides similars, que s'hagin generat internament.

**d.2) Valoració inicial**

Els drets compresos en l'immobilitzat intangible es valoren pel seu cost, ja sigui aquest el preu d'adquisició o el cost de producció, essent aplicable als elements de l'immobilitzat intangible el ja indicat per a l'immobilitzat material i inversions immobiliàries, amb les següents precisions pel que fa a les adquisicions en el si d'una combinació de negocis i als drets d'ús adquirits a títol gratuït:

- **Adquisicions en el si d'una combinació de negocis:** Amb caràcter general, el valor raonable dels immobilitzats intangibles adquirits en el si d'una combinació de negocis s'obindrà prenent com a referència la següent jerarquia de valors:
  - L'import acordat en transaccions recents en condicions d'independència mútua entre parts interessades i degudament informades.
  - L'import acordat en transaccions recents en condicions d'independència mútua entre parts interessades i degudament informades d'altres actius que siguin substancialment iguals.
  - Mètodes o tècniques de valoració en sentit estricte com per exemple, l'ús d'indicadors o múltiples relacionats amb la rendibilitat de l'actiu, basats en els descomptes de fluxos futurs d'efectiu o en el cost de reposició depreciat de l'actiu.

**• Drets d'ús adquirits a títol gratuït**

<p>Quan la cessió es pacta:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• per un període d'un any, renovable per períodes iguals, o</li> <li>• per un període indefinit o determinat superior a un any reservant-se el cedent la facultat de revocar-la al tancament de cada exercici.</li> </ul> <p>O quan no existeix un instrument jurídic que reguli la cessió o aquest no estableix amb precisió els seus termes.</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• No es comptabilitzarà cap actiu.</li> <li>• Es reconeixerà tots els anys una despesa d'acord amb la seva naturalesa i un ingrés per subvenció/donació en el compte de pèrdues i guanys per a la millor estimació del dret cedit.</li> </ul>
<p>Quan el termini de la cessió s'estengui a la pràctica totalitat de la vida econòmica del bé o dret cedit.</p>		<p>Es reconeixerà el corresponent element patrimonial en funció de la seva naturalesa.</p>
<p>Per a la resta de drets d'ús adquirits sense contraprestació de manera irrevocable i incondicional.</p>		<p>Es reconeixerà un immobilitzat intangible pel seu valor raonable, d'acord amb l'NRV 18 Subvencions, donacions i llegats rebuts.</p>

**d.3) Valoració posterior**

Resulta aquí també d'aplicació el ja indicat, en relació amb la valoració posterior, per als elements de l'immobilitzat material i les inversions immobiliàries, amb les següents precisions:

- **Desemborsaments posteriors:** Els desemborsaments efectuats després del reconeixement inicial, amb caràcter general, no s'activaran.

- **Amortització:** Precisa l'apartat 2 de l'NRV 5a del PGC que els intangibles són actius de vida definida i, per tant, hauran de ser objecte d'amortització sistemàtica en el període durant el qual es preveu, raonablement, que els beneficis econòmics inherents a l'actiu produeixin rendiments per a l'empresa.

Quan la vida útil d'aquests actius no es pugui estimar de manera fiable s'amortitzaran en un termini de deu anys, sense perjudici dels terminis establerts en l'NRV 6a del PGC.

- **Deteriorament:** Amb independència de qualsevol indicatiu de deteriorament del valor, l'empresa haurà de comprovar almenys anualment el deteriorament dels actius intangibles que encara no estiguin en condicions d'ús.

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

#### d.4) Normes particulars

La Resolució de 28 de maig de 2013 recull també normes particulars complementàries relatives als següents immobilitzats intangibles:

- Investigació i desenvolupament, incloent-hi criteris específics de reconeixement.
- Propietat industrial.
- Propietat intel·lectual.
- Drets de traspàs.
- Aplicacions informàtiques.
- Concessions administratives.
- Contractes de franquícia.
- Drets d'emissió de gasos d'efecte hivernacle.
- Drets d'adquisició de jugadors.
- Drets de participació en competicions esportives.
- Drets sobre organització d'esdeveniments esportius.
- Drets de replantació de les empreses vitivinícoles.

## (3.3) Actius no corrents i grups alienables d'elements disponibles per a la venda

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb els actius no corrents i grups alienables d'elements disponibles per a la venda:

#### a) Normes de registre i valoració

Norma de registre i valoració núm. 7 del PGC. Tal com s'indica en l'apartat 2.2 d'aquest quadern el PGC Pimes no contempla aquesta norma, ni permet anar a la norma del PGC perquè considera que per a aquests tipus d'empreses és suficient els criteris continguts en relació amb els actius que puguin ser alineats en el PGC Pimes.

#### b) Consultes publicades

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
91/7	Actius no corrents mantinguts per a la venda
84/14	Actius no corrents mantinguts per a la venda - PIME

## c) Aspectes generals que cal destacar

### c.1) Definició i requisits

Un actiu no corrent es classificarà com a mantingut per a la venda, en l'actiu corrent del balanç, si el seu valor comptable es recuperarà fonamentalment a través de la seva venda, en lloc de pel seu ús continuat, i sempre que es compleixin els següents requisits:

- L'actiu ha d'estar disponible en les seves actuals condicions per a la seva venda immediata, subjecte als termes usuals i habituals per a la seva venda; i
- La seva venda ha de ser altament probable, perquè concorren les següents circumstàncies:
  - L'empresa es troba compromesa en un pla per vendre l'actiu i ha iniciat un programa per trobar comprador i completar el pla.
  - La venda de l'actiu es negocia activament a un preu adequat en relació amb el seu valor raonable actual.
  - S'espera completar la venda dins de l'any següent a la data de classificació de l'actiu com a mantingut per a la venda, excepte que, per fets o circumstàncies fora del control de l'empresa, el termini de venda s'hagi d'allargar i existeixi evidència suficient que l'empresa continuï compromesa amb el pla de disposició de l'actiu.
  - Les accions per completar el pla indiquen que és improbable que hi hagi canvis significatius o que sigui retirat.

D'altra banda, s'entén per grup alienable d'elements mantinguts per a la venda, el conjunt d'actius i passius directament associats dels quals es disposarà de forma conjunta, com a grup, en una única transacció, cosa que inclou qualsevol actiu i passiu associat, tot i que no compleixi la definició d'actiu no corrent, sempre que s'alienin de forma conjunta. Els actius es presenten en l'actiu corrent del balanç i els passius associats en el passiu corrent.

### c.2) Valoració

Els actius no corrents mantinguts per a la venda es valoren en el moment de la seva classificació en aquesta categoria, pel menor dels dos imports següents: el seu valor comptable, considerat el possible deteriorament de valor en aquell moment, i el seu valor raonable menys els costos de venda.

Mentre un actiu es classifiqui com no corrent mantingut per a la venda, no s'amortitzarà, havent de dotar, si és el cas, les oportunes correccions valoratives per deteriorament de valor.

Quan un actiu deixi de complir els requisits per ser classificat com a mantingut per a la venda es reclassificarà segons la seva naturalesa i es valorarà pel menor import entre el seu valor comptable anterior a la seva classificació com a actiu no corrent mantingut per a la venda, ajustat, si s'escau, per les amortitzacions i correccions de valor que s'haguessin reconegut de no haver-se classificat com a mantingut per a la venda, i el seu import recuperable.

El criteri de valoració exposat no serà aplicable als següents actius que, tot i que es classifiquin a efectes de la seva presentació en aquesta categoria, es regiran, quant a la valoració, per les seves normes específiques:

- Actius per impost diferit, als quals resulta d'aplicació la norma relativa a impostos sobre beneficis.
- Actius procedents de retribucions als treballadors, que es regeixen per la norma sobre passius per retribucions a llarg termini al personal.
- Actius financers, excepte inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades, que estiguin dins de l'abast de la norma sobre instruments financers.

En la valoració dels grups alienables d'elements mantinguts per a la venda s'aplicaran les mateixes regles anteriors. Així mateix, un cop efectuada la valoració individualitzada dels actius i passius que integren el grup alienable, es valorarà el grup d'elements de forma conjunta pel menor import entre el seu valor comptable i el seu valor raonable menys els costos de venda.

### (3.4) Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació als arrendaments i altres operacions de naturalesa similar:

#### a) Normes de registre i valoració

Normes de registre i valoració núm. 8 del PGC i núm. 7 del PGC Pimes.

#### b) Consultes publicades

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
106/1	A quin valor s'ha de registrar la contraprestació acordada per la constitució d'un dret de superfície i quina és la durada que s'ha de considerar per a la imputació dels ingressos anuals, tenint en compte les pròrrogues previstes
106/6	Compra de vehicles per les empreses dedicades al seu lloguer i posterior venda
104/2	Prima rebuda per una societat en concepte d'opció de compra a un acord d'arrendament
100/2	Cessió gratuïta d'elements de l'immobilitzat material als clients
99/6	Arrendament d'immoble amb opció de compra
98/3	Tractament comptable factura arrendament operatiu
96/4	Contracte de serveis energètics
96/8	Constitució de servitud de pas
96/11	Arrendament operatiu d'un local de negoci amb rendes esglaonades
90/7	Cessió d'ús de béns de domini públic
87/3	Període de carència en un contracte d'arrendament
82/6	Dret d'usdefruit
80/3	Cessió d'ús d'amarratges destinat a l'atraca d'embarcacions
78/5	Promotores immobiliàries. Contractes d'arrendament amb opció de compra. NRV 8a. Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar
77/7	Dret de superfície

#### c) Aspectes generals que cal destacar

##### c.1) Definició d'arrendament

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



### c.2) Classificació d'un arrendament com a financer o operatiu

Un acord s'haurà de qualificar com a arrendament financer quan de les seves condicions econòmiques es dedueixi que es transfereixen substancialment tots els riscos i beneficis inherents a la propietat de l'actiu objecte del contracte, condició que es presumeix, excepte prova en contrari, en les següents circumstàncies:

- Contractes d'arrendament amb opció de compra en els quals no existeixin dubtes raonables que s'exercitarà aquesta opció.
- Contractes d'arrendament sense opció de compra en els quals es produeixi alguna de les següents circumstàncies:
  - La propietat de l'actiu es transfereix, o de les condicions pactades es dedueix que es transferirà, a l'arrendatari al finalitzar el termini de l'arrendament.
  - El termini de l'arrendament coincideix o cobreix la major part de la vida econòmica de l'actiu, i sempre que de les condicions pactades es desprengui la racionalitat econòmica del manteniment de la cessió d'ús.
  - A l'inici de l'arrendament, el valor actual dels pagaments mínims acordats per l'arrendatari suposa la pràctica totalitat del valor raonable de l'actiu arrendat.
  - Les especials característiques dels actius objecte de l'arrendament fan que la seva utilitat resti restringida a l'arrendatari.
  - L'arrendatari pot cancel·lar el contracte i les pèrdues que pateixi l'arrendador a causa de la cancel·lació són assumides per l'arrendatari.
  - Els resultats derivats de les fluctuacions en el valor raonable de l'import residual recauen sobre l'arrendatari.
  - L'arrendatari té la possibilitat de prorrogar l'arrendament durant un segon període, amb uns pagaments per arrendament que siguin substancialment inferiors als habituals del mercat.

Indicar, finalment, que la qualificació dels contractes com a arrendaments financers o operatius depèn de les circumstàncies de cadascuna de les parts del contracte, per la qual cosa podran ser qualificats de forma diferent per l'arrendatari i l'arrendador i que en el cas d'arrendaments conjunts de terreny i edificis la classificació es fa seguint els mateixos criteris que per la resta d'actius però com normalment el terreny té una vida econòmica indefinida, en un contracte conjunt es considera de forma separada el terreny de l'edifici, classificant el terreny com a arrendament operatiu si no és que s'espera que l'arrendatari n'adquireixi la propietat al final del contracte. La norma estableix en aquest supòsit com distribuir els pagaments mínims de l'arrendament entre ambdós conceptes.

En funció de la posició de l'empresa en el contracte i de com aquesta qualifica el contracte, la seva comptabilització seria, de forma esquemàtica, com segueix:

POSICIÓ/ CONTRACTE	ARRENDATARI	ARRENDADOR
Financer	Registra un actiu d'acord amb la seva naturalesa i un passiu financer pel mateix import, que serà el menor entre el valor raonable de l'actiu arrendat i el valor a l'inici de l'arrendament dels pagaments mínims acordats.	Reconeix un crèdit pel valor actual dels pagaments mínims a rebre per l'arrendament més el valor residual de l'actiu.
Financer, connectat amb una alienació prèvia	No varia la qualificació de l'actiu, ni es reconeix cap resultat derivat de l'operació.	Reconeix un crèdit pel valor actual dels pagaments mínims a rebre per l'arrendament més el valor residual de l'actiu.
Operatiu	Les despeses derivades de l'acord d'arrendament són considerades com a despesa de l'exercici en el qual es meritin.	Els ingressos derivats de l'acord d'arrendament operatiu són considerats com a ingrés de l'exercici en el qual es meritin.

## (3.5) Existències

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb les existències:

### a) Normes de registre i valoració

Normes de registre i valoració núm. 10 del PGC i núm. 12 del PGC Pimes.

### b) Resolucions de l'ICAC

	BOICAC NÚM.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Resolució de 18 de setembre de 2013, per la qual es dicten normes de registre i valoració i informació a incloure en la memòria dels comptes anuals sobre el deteriorament del valor dels actius. (BOE núm. 230 de 25 de setembre).</li> </ul>	95
<ul style="list-style-type: none"> <li>Resolució de 14 d'abril de 2015, per la qual s'estableixen criteris per a la determinació del cost de producció (BOE núm. 97 de 23 d'abril)</li> </ul>	102

### c) Consultes

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
108/2	Compra d'existències en moneda estrangera, quan prèviament s'ha realitzat una bestreta al proveïdor
91/1	Benefici reconegut pel lliurament d'una bestreta no monetària
91/5	Ràpel cobrat per anticipat
91/6	Cost de producció d'una promoció immobiliària

### d) Aspectes generals que cal destacar

#### d.1) Valoració inicial

Els béns i serveis compresos en les existències es valoren pel seu cost, ja sigui el preu d'adquisició o el cost de producció, segons el següent esquema:

#### PREU D'ADQUISICIÓ

= Import facturat pel venedor

- Qualsevol descompte, rebaixa en el preu o altres partides similars.
- Interessos incorporats al nominal dels debèits. No obstant això, es poden incloure els corresponents a debèits amb venciment no superior a un any que no tinguin tipus d'interès contractual, quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.
- + Impostos indirectes no recuperables directament de la Hisenda pública.
- + Despeses addicionals atribuïbles a l'adquisició de les existències que es produeixin fins que els béns es troben ubicats per a la seva venda.
- + Interessos incorporats als debèits amb venciment no superior a un any que no tinguin un tipus d'interès contractual, quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.
- + Despeses financeres derivades del finançament de l'adquisició de les existències que necessiten un període de temps superior a un any per estar en condicions de ser venudes.

## COST DE PRODUCCIÓ

- = Preu d'adquisició de les matèries primeres i altres matèries consumibles
- + Costos directament imputables al producte.
- + Part que raonablement correspongui dels costos indirectament imputables als productes, en la mesura en què aquests costos corresponguin al període de fabricació, elaboració o construcció i es basin en el nivell d'utilització de la capacitat normal de treball dels mitjans de producció.
- + Despeses financeres derivades del finançament dels diferents components del cost de producció de les existències que necessiten un període de temps superior a un any per estar en condicions de ser venudes.

El cost de producció s'ha de quantificar a partir d'un model de costos reals incorreguts durant la fabricació, elaboració o construcció dels productes, ja siguin béns o serveis.

Es distingeix entre els costos directes, que són aquells que deriven de recursos el consum dels quals es pot mesurar i assignar de manera inequívoca a un producte o a un conjunt de productes concrets i els costos indirectes en què com aquesta relació no és clara es necessita fixar uns criteris de distribució previs. Així, el repartiment dels costos indirectes s'ha de realitzar segons el nivell d'utilització de la capacitat normal de producció de l'empresa i haurà de tenir en compte, com a mínim, els següents aspectes:

- S'identificaran de forma específica els costos indirectes assignables, incloent, si escau, els de control de qualitat, els d'administració específics i altres vinculats a la producció.
- Els costos d'inactivitat o subactivitat de l'empresa respecte a l'exercici (o exercicis) de fabricació, elaboració o construcció no són activables.
- L'amortització de l'immobilitzat material que forma part del procés productiu no es reduirà en l'import que resulti de la imputació de subvencions obtingudes per a la seva adquisició.
- Inclouran l'amortització de les despeses d'investigació que tinguin una relació directa amb el procés productiu. Per contra les despeses d'investigació comptabilitzades com a despeses del període no formarien part del cost de producció.
- Els criteris de distribució dels costos indirectes s'hauran d'establir de manera sistemàtica i mantenir-se uniformes en el temps.
- La imputació de costos es durà a terme fins que els productes es trobin acabats, és a dir en condicions de ser destinats al consum o de ser utilitzats per altres empreses.

En escenaris de producció conjunta de més d'un producte la distribució dels costos es farà segons els criteris generals però l'assignació s'haurà de fer considerant que sigui el més paral·lel o proporcional possibles al valor net de realització de cada producte.

Les minves del procés de fabricació fins que el producte estigui acabat formen part dels cost, no així les minves dels productes acabats que tenen la consideració de pèrdua de l'exercici.

Les despeses de comercialització així com les despeses posteriors a la venda dels productes per devolucions, garanties de reparació, revisions i conceptes assimilables no formen part del cost de producció. Com tampoc ho fan les despeses generals d'administració o direcció d'empresa i les despeses d'emmagatzematge.

**d.2) Mètodes de valoració de les existències**

L'assignació de valor per tipus de béns segueix el següent esquema:

TIPUS DE BÉNS	MÈTODE D'ASSIGNACIÓ
Béns intercanviables entre si, que formen part d'un inventari	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amb caràcter general, el mètode del preu mitjà o cost mitjà ponderat.</li> <li>• Si l'empresa ho considerés més convenient per a la seva gestió, el mètode de primeres entrades-primeres sortides (FIFO).</li> </ul> <p>S'utilitzarà un únic mètode d'assignació de valor per a totes les existències que tinguin una naturalesa i ús similars.</p>
Béns no intercanviables entre si o béns produïts i segregats per a un projecte específic	<p>El valor s'assignarà identificant el preu o els costos especialment imputables a cada bé individualment considerat (cost de producció).</p> <p>Tanmateix per determinar el cost dels productes es podrà utilitzar el cost estàndard (calculat a partir de nivells normals de consum de matèries primeres, subministraments, mà d'obra, eficiència i utilització de la capacitat) quan el resultat de fer-ho no difereixi del cost de producció. Sotmès a la mateixa regla, també es podrà aplicar el mètode dels minoristes (el cost calculat deduït del preu de venda de l'article un percentatge apropiat de marge brut).</p>

**d.3) Valoració posterior**

La valoració posterior és igual a la valoració inicial menys, si s'escau, el corresponent deteriorament. Procedeix el deteriorament quan el valor net realitzable de les existències és inferior al seu preu d'adquisició o al seu cost de producció.

El valor net realitzable és l'import que l'empresa espera obtenir per la seva alienació en el mercat, en el curs normal del negoci, deduït els costos estimats necessaris per dur-la a terme, així com, en el cas de les matèries primeres i dels productes en curs, els costos estimats necessaris per finalitzar la seva producció, construcció o fabricació. En conseqüència, per estimar aquest import, el valor raonable és el millor referent.

Les hipòtesis utilitzades per calcular la possible pèrdua per deteriorament han de ser raonables, realistes i basades en criteris que tinguin una base empírica contrastada.

En particular, s'haurà de prestar especial atenció a verificar que el pla de negocis utilitzat per l'empresa per realitzar les seves estimacions s'adequa amb la realitat del mercat i les especificitats de l'empresa.

L'anàlisi del deteriorament es realitzarà per cadascuna de les categories d'existències.

En el cas d'existències de serveis s'analitzarà el deteriorament per cadascun dels serveis amb preu de prestació independent.

## (3.6) Actius financers

Es resumeix a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb actius financers:

### a) Normes de registre i valoració

Normes de registre i valoració núm. 9 del PGC i núm. 8 i 10 del PGC Pimes.

### b) Resolucions de l'ICAC

	BOICAC NÚM.
<ul style="list-style-type: none"> <li>Resolució de 18 de setembre de 2003, per la qual es dicten normes de registre i valoració i informació a incloure en la memòria dels comptes anuals sobre el deteriorament del valor dels actius (BOE núm. 230 de 25 de setembre)</li> </ul>	95

### c) Consultes

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
100/5	Inversió en instruments de patrimoni en una empresa - PIME
96/2	Import rebut per una societat dominant d'una dependent. Ingress o recuperació de la inversió?
92/3	Compravenda de participacions d'una societat
88/1	Drets rebuts en pagament d'un dividend
85/20	Resultats post data d'adquisició generats empreses grup
84/1	Fiances lliurades
84/3	Opcions creuades
84/5	Participació en una SICAV
82/1	Registre d'aval per l'empresa avalada
82/6	Dret d'usdefruit per part de l'usufructuari
81/5	Adquisició accions pròpies amb terreny com a contraprestació.
80/4	Clàusules de responsabilitat per litigis en la venda d'accions
80/5	Adquisició drets de crèdit deteriorats
79/7	Opcions de venda lliurada als minoritaris
77/4	Deteriorament de valor d'accions
74/5	Deteriorament de valor: qüestions diverses

## d) Aspectes generals que cal destacar

### d.1) Valoració

L'esquema de valoració dels actius financers per categories és com segueix:

CATEGORIES	VALORACIÓ INICIAL	VALORACIÓ POSTERIOR	AVALUACIÓ DETERIORAMENT
Préstecs i partides que s'han de cobrar	Valor raonable	Cost amortitzat	Sí
Inversions mantingudes fins al venciment	Valor raonable	Cost amortitzat	Sí
Actius a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Actius mantinguts per a negociar</li> <li>• Altres</li> </ul>	Valor raonable	Valor raonable	NO
Actius disponibles per a la venda	Valor raonable	Valor raonable o, si no fos fiable, cost	Sí els valorats a cost
Inversions en el patrimoni d'empreses de grup, multigrup i associades	Cost	Cost	Sí

### d.2) Deteriorament

Si més no, al tancament de l'exercici, l'empresa avaluarà si existeix evidència objectiva que un actiu financer s'ha deteriorat. En general, es poden considerar indicis de deteriorament les següents circumstàncies:

- dificultats financeres significatives de l'emissor o de l'obligat;
- incompliments de les clàusules contractuals, com impagats o retards en el pagament dels interessos o el principal;
- el creditor, per raons econòmiques o legals relacionades amb dificultats financeres del deutor, li concedeix avantatges que en un altre cas no li hagués atorgat;
- sigui cada cop més probable que el deutor entri en una situació concursal o en qualsevol altra situació de reorganització financera;
- la desaparició d'un mercat actiu per a l'actiu en qüestió, a causa de dificultats financeres; o
- les dades observables indiquen que existeix una disminució en els fluxos d'efectiu estimats futurs en un grup d'actius financers des del reconeixement inicial d'aquells, tot i que la disminució no pugui ser encara identificada amb actius financers individuals del grup, incloent-hi entre aquestes dades:
  - canvis adversos en les condicions de pagament dels deutors del grup; o
  - condicions econòmiques locals o nacionals que es correlacionin amb impagaments en els actius del grup.

A més, cal precisar:

En relació amb **les inversions en instruments de patrimoni:**

- Són també *indicis* de deteriorament els canvis significatius, amb un efecte advers, en l'entorn tecnològic, de mercat, econòmic o legal en el qual operi l'emissor.
- És *evidència objectiva* de deteriorament el descens perllongat o significatiu en el valor raonable d'una inversió en un instrument de patrimoni per sota del seu cost.

En relació amb les inversions en el **patrimoni d'empreses del grup**, multigrup o associades, i instruments de patrimoni que es valorin al cost, és obligat analitzar el possible deteriorament quan es reconegui un dividend procedent de la inversió i existeixi evidència que:

- L'import en llibres de la inversió supera el valor comptable dels actius nets de l'empresa, incloent-hi, si s'escau, el fons de comerç associat, en els comptes anuals consolidats; o
- El dividend supera el resultat total de la dependent, empresa multigrup o associada en l'exercici en què aquest s'ha acordat.

Quan l'empresa estimi el deteriorament de valor dels saldos per operacions comercials de manera col·lectiva o global, es presumirà, excepte prova en contra, que haurà de comptar al tancament de l'exercici amb un percentatge de cobertura del 3% de l'import total dels saldos amb clients, minorat en:

- Si s'escau, l'import recuperable de les garanties que s'haguessin constituït.
- Els saldos amb les administracions públiques.
- Els saldos per als quals s'hagués de realitzar una anàlisi individualitzada del deteriorament de valor.

### (3.7) Administracions públiques

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb les administracions públiques:

#### a) Normes de registre i valoració

Normes de registre i valoració núm. 12 i 13 del PGC i núm. 14 i 15 del PGC Pimes.

A tenor de la consulta núm. 2 del BOICAC 87, els saldos amb Administracions públiques no es consideren instruments financers.

#### b) Resolucions

	BOICAC NÚM.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Resolució de 9 de febrer de 2016, per la qual es despleguen les normes de registre, valoració i elaboració dels comptes anuals per a la comptabilització de l'impost sobre beneficis. (BOE núm. 40 de 16 de febrer).</li> </ul>	105

Aquesta Resolució va derogar l'anterior de data 9 d'octubre de 1997 i desenvolupa l'NRV de l'impost sobre societats del PGC.

#### c) Consultes

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
Pàgina inici web ICAC <sup>3</sup>	Tractament comptable de les modificacions en el règim fiscal de les pèrdues per deteriorament dels valors representatius de la participació en el capital o en els fons propis d'entitats aprovades pel Reial decret llei 3/2016, de 2 de desembre, en els comptes anuals corresponents a l'exercici 2016
108/4	Impost sobre el valor de la producció de l'energia elèctrica
106/1	Efecte impositiu de la "reserva de capitalització" i la "reserva d'anivellament"
106/5	Retribució en espècie derivada de la cessió als treballadors de vehicles en règim de renting.

<sup>3</sup> A la data de preparació del quadern publicada aquesta consulta es troba publicada en la pàgina d'inici del web de l'ICAC.

BOICAC CONSULTA NÚM.	
105/3	Efecte impositiu associat a una subvenció de capital i a les pèrdues acumulades d'exercicis anteriors
101/4	Valoració dels crèdits fiscals arran de la modificació dels tipus impositius introduïda per la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats
98/2	Impost sobre gasos fluorats d'efecte hivernacle
98/3	Tractament comptable de la factura d'un determinat contracte d'arrendament operatiu
98/4	Modificació de la base imposable d'un impost sobre el valor afegit per emissió factura rectificativa
98/7	Impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs
97/1	Cessió d'unes instal·lacions a una companyia elèctrica
96/5	Règim especial del criteri de caixa
94/1	Impost sobre el valor de la producció de l'energia elèctrica
94/3	Compensació de bases imposables negatives
94/8	Regularització tributària RDL 12/2012
92/1	Despeses financeres no deduïbles
89/5	Règim de consolidació fiscal
80/8	Data d'efectes comptables d'una fusió entre dues societats del grup
80/10	Reconeixement d'actius per impostos diferits derivats del dret a compensar bases imposables negatives
72/3	Passiu per impost diferit que sorgeix en unes aportacions no dineràries

#### d) Aspectes generals que cal destacar

##### d.1) Despesa o ingrés per impost sobre beneficis

Comprèn la part relativa a l'impost corrent, que és la quantitat que satisfà l'empresa conseqüència de les liquidacions fiscals de l'impost sobre beneficis d'un exercici, i la part corresponent a l'impost diferit (actius o passius per impost diferit en la nova normativa).

L'origen dels diferits està en les diferències temporàries que són fruit de la diferent valoració, comptable i fiscal, atribuïda als actius, passius i determinats instruments de patrimoni propi de l'empresa, en la mesura que tinguin incidència en la càrrega fiscal futura i s'originen:

- Pels diferents criteris temporals d'imputació emprats per a determinar la base imposable i el resultat comptable total abans d'impostos.
- En una combinació de negocis o en el reconeixement inicial d'actius i passius, si el seu valor comptable difereix de l'atribuït a efectes fiscals.

Podent ser imposables (menys quantitat a tornar o més a pagar) o deduïbles.

En general, es reconeixrà un **passiu per impost diferit** per totes les diferències temporàries imposables, llevat que aquestes hagin sorgit:

- Del reconeixement inicial d'un fons de comerç; però, els passius per impost diferit relacionats amb aquest, es registren sempre que no hagin sorgit del seu reconeixement inicial;
- Del reconeixement inicial d'un actiu o passiu en una transacció que no és una combinació de negocis i a més a la data que s'hagi fet l'operació no hagi afectat ni al resultat comptable ni a la base imposable de l'impost.



Els actius **per impost diferit** no constitueixen un dret de cobrament davant l'Administració tributària i només es reconeixen, en la mesura que resulti probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs que permetin aplicar-los. Sempre que es compleixi la condició anterior, es reconeixerà un actiu per impost diferit en els següents supòsits:

- per les diferències temporal deduïbles,
- pel dret a compensar en exercicis posteriors les pèrdues fiscals,
- per les deduccions i altres avantatges fiscals no utilitzades, que quedin pendents d'aplicar fiscalment.

Sense perjudici de l'anterior, no es reconeixerà un actiu per impost diferit quan la diferència temporal deduïble hagi sorgit pel reconeixement inicial d'un actiu o passiu en una transacció que no sigui una combinació de negocis i a més a la data que s'hagi fet l'operació no hagi afectat ni al resultat comptable ni a la base imposable de l'impost.

En la data de tancament de cada exercici, l'empresa reconsiderarà els actius per impost diferit reconeguts i els que no hagi reconegut anteriorment, per reavaluar en el primer cas si cal donar-los de baixa perquè no sigui possible la seva recuperació o en el segon, registrar-los si resulta probable que l'empresa tingui guanys fiscals futurs suficients per a la seva aplicació.

L'esquema de càlcul i possible reconeixement dels actius i passius per impost diferit és el següent:

1	Comparació del balanç comptable i fiscal.
2	Es generen diferències temporàries imposables o deduïbles?
3	S'han de reconèixer? Considerar les excepcions que contempla la normativa.
4	En cas de reconeixement aplicar a la diferència el tipus impositiu aprovat o aprovat i pendent de publicació a la data i considerant la forma que racionalment es prevegi recuperar o pagar.
5	Reconèixer efecte impositiu, considerant la contrapartida a aplicar: resultats, patrimoni o altres.

#### **d.2) Règim de consolidació fiscal**

La despesa per impost sobre beneficis d'una societat, individualment considerada, que tributi en règim de consolidació fiscal, es determina considerant els paràmetres en cas de tributació individual més:

- Les diferències permanents i temporàries produïdes com a conseqüència de l'eliminació de resultats derivada del procés de determinació de la base imposable consolidada.
- Les deduccions i bonificacions que corresponen a cada societat del grup fiscal en el règim dels grups de societats.

Considerant a més les regles particulars en relació amb les diferències temporàries, les bases imposables negatives i les deduccions, bonificacions, retencions i ingressos a compte.

#### **d.3) Provisions i contingències derivades de l'impost sobre societats**

En l'exercici en què es produeix una obligació present de naturalesa fiscal, derivat o no d'una acta d'inspecció, cal estimar una provisió per l'import estimat del deute tributari.

En aquest sentit en el preàmbul de la Resolució de 9 de febrer de 2016 s'assenyala que «en cap cas serà acceptable justificar l'absència de registre d'una obligació per l'eventualitat que es produeixi, o no, una comprovació administrativa, ni tampoc qualificar l'obligació com a remota quan sorgeixi una discrepància com a conseqüència de l'esmentada comprovació o inspecció, o com a conseqüència de criteris mantinguts per les administracions públiques o pels tribunals de justícia sobre fets de característiques similars a què fa referència l'obligació.»

## (3.8) Subvencions, donacions i llegat

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb subvencions, donacions i llegats:

### a) Normes de registre i valoració

Normes de registre i valoració núm. 18 del PGC i del PGC Pimes.

### b) Altres disposicions

Ordre EHA/733/2010, de 25 de març, per la qual s'aproven aspectes comptables d'empreses públiques que operen en determinades circumstàncies (BOE núm. 74 de 26 de març), pel que fa a la seva norma sisena (Criteris per qualificar una activitat "d'interès públic o general") i a la disposició addicional única (Criteris per qualificar una subvenció com a no reintegrable).

### c) Consultes publicades

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
94/5	Bonificacions de quotes a la Seguretat Social
90/5	Conveni de col·laboració amb una entitat sense fins lucratiu
87/5	Sobre el tractament comptable d'una determinada aportació a una entitat sense fins lucratiu que fomenta la investigació
84/2	Aportació de la dotació per a la creació d'una fundació
83/2	Compravenda entre empreses del grup
82/2	Subvenció per creació de llocs de treball
79/5	Ampliació de capital per compensació de crèdits
77/6	Cessió de béns de domini públic
77/8	Activitats d'interès públic o general
75/11	Subvencions no reintegrables

### d) Aspectes generals que cal destacar

#### d.1) Reconeixement comptable

Les subvencions, donacions i llegats atorgats per tercers diferents dels socis o propietaris es registren com a patrimoni net o passiu segons siguin no reintegrables o reintegrables.

La imputació a pèrdues i guanys de les no reintegrables es fa segons la seva finalitat i seguint determinats criteris establerts en el mateix PGC segons els tipus de subvencions, donacions o llegats de què es tractin.

Les rebudes de socis o propietaris no constitueixen ingressos i s'han de registrar directament en els fons propis, independentment del tipus que siguin. No obstant això, en el cas d'empreses pertanyents al sector públic si les reben de l'entitat pública dominant per finançar la realització d'activitats d'interès públic o general, la comptabilització d'aquestes ajudes públiques s'ha d'efectuar d'acord al descrit en el primer paràgraf.

**d.2) Condicions per a ser considerades no reintegrables**

Perquè puguin considerar-se no reintegrables s'han de complir les següents condicions:

- Existir un acord individualitzat de concessió a favor de l'empresa.
- Haver-se complert les condicions per a la seva concessió.
- No existir dubtes raonables sobre la seva recepció.

**d.3) Valoració**

Les subvencions, donacions i llegats de caràcter monetari es valoren pel valor raonable de l'import concedit, i les de caràcter no monetari o en espècie es valoren pel valor raonable del bé rebut, referenciats ambdós valors al moment del seu reconeixement.

**(3.9) Instruments de patrimoni propi**

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb els instruments de patrimoni:

**a) Normes de registre i valoració**

Normes de registre i valoració núm. 9 del PGC i núm. 11 del PGC Pimes.

**b) Aspectes generals que cal destacar**

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

Aspectes que cal considerar en les transaccions amb els propis instruments de patrimoni:

- L'import d'aquests instruments es registrarà en el patrimoni net, com una variació dels fons propis, i en cap cas podran ser reconeguts com a actius financers ni es registrarà cap resultat en el compte de pèrdues i guanys.
- Les despeses derivades d'aquestes transaccions (incloses les d'emissió, com honoraris de lletrats, notaris i registradors; impressió de memòries, butlletins i títols; tributs; publicitat; comissions i altres despeses de col·locació) s'han de registrar directament contra el patrimoni net com a menors reserves.

**(3.10) Provisions i contingències**

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb les provisions i contingències:

**a) Normes de registre i valoració**

- Normes de registre i valoració núm. 15 del PGC i del PGC Pimes.
- Definicions i relacions comptables del PGC: compte 146.

**b) Consultes publicades**

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
108/3	Indemnització rebuda en un procés judicial arran d'una sentència dictada en primera instància i que ha estat recorreguda per la part demandada
105/1	Ingrés d'una quantitat reclamada per l'Administració i posterior recurs

BOICAC CONSULTA NÚM.	
99/2	Comptabilització d'una Sentència desfavorable que obliga a dues empreses del mateix grup
96/9	Procediment d'acomiadament col·lectiu
96/10	Import rebut de la societat dominant per al pagament de les indemnitzacions a la societat dependent
92/2	Supressió paga extraordinària del personal del sector públic
84/8	Adquisició nua propietat a canvi d'una renda vitalícia
77/5	Indemnització rebuda d'una entitat asseguradora
75/7	Operacions de pagaments a treballadors d'una societat en instruments de patrimoni concedits pel seu dominant

### c) Aspectes generals que cal destacar

#### c.1) Definicions

**Provisions:** Són passius que, complint la definició i els criteris de registre o reconeixement comptable continguts en el marc conceptual de la comptabilitat, resulten indeterminats respecte al seu import o a la data en la qual es cancel·laran, amb origen en una disposició legal, contractual o per una obligació implícita o tàcita.

Es valoren en la data de tancament de l'exercici, pel valor actual de la millor estimació possible de l'import necessari per cancel·lar o transferir a un tercer l'obligació.

**Contingències:** Aquest concepte no està definit en el PGC però la Norma internacional de comptabilitat núm.37 defineix passiu contingent com:

- una obligació possible, sorgida arran de successos passats, l'existència de la qual ha de ser confirmada només per l'ocurrència o, si s'escau, per la no ocurrència, d'un o més esdeveniments incerts en el futur, que no estan totalment sota el control de l'entitat; o
- una obligació present, sorgida arran de successos passats, que no s'ha reconegut comptablement perquè:
  - no és probable que l'entitat hagi de satisfer-la, desprenent-se de recursos que incorporen beneficis econòmics; o
  - l'import de l'obligació no pot ser valorat amb la suficient fiabilitat.

En la memòria dels comptes anuals s'ha d'informar sobre les contingències.

## (3.11) Passius per retribucions al personal

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb els passius per retribucions al personal:

#### a) Normes de registre i valoració

Normes de registre i valoració núm. 16 del PGC.

#### b) Consultes publicades

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
92/2	Aportacions a plans de pensions o contractes d'assegurança col·lectiva

### c) Aspectes que cal destacar

#### c.1) Concepte

Tenen la consideració de retribucions a llarg termini al personal, les prestacions postocupació, com les pensions i altres prestacions per jubilació o retir, així com qualsevol altra prestació a llarg termini que suposi una compensació econòmica a satisfer amb caràcter diferit, respecte al moment en què es presta el servei, podent-se classificar en dos grans grups:

POSICIÓ/ CONTRACTE	ARRENDATARI	ARRENDADOR
Retribucions d'aportació definida	Contribucions de caràcter predeterminat a una entitat sense obligació legal, contractual o implícita de realitzar contribucions addicionals.	Donen lloc a un passiu per retribucions a llarg termini al personal quan, al tancament de l'exercici, figuren contribucions meritades no satisfetes.
Retribucions de prestació definida	Aquelles retribucions a llarg termini al personal que no tinguin el caràcter d'aportació definida.	Provisió per retribucions al personal a llarg termini per la diferència entre el valor actual de les retribucions compromeses <sup>4</sup> i el valor raonable dels eventuais actius afectes als compromisos amb els quals es liquidaran les obligacions.

## (3.12) Transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb les transaccions amb pagaments basats en instruments de patrimoni:

#### a) Normes de registre i valoració

Normes de registre i valoració núm. 17 del PGC.

#### b) Consultes publicades

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents.

BOICAC CONSULTA NÚM.	
106/3	Adquisició d'accions pròpies per cancel·lar un pla de remuneració amb instruments de patrimoni net, i registre del corresponent pagament a compte de l'IRPF
97/2	Pla de retribució als empleats d'una societat dependent basat en l'entrega d'instruments de patrimoni propi de la societat dominant. Tractament comptable dels "acords de compensació"
75/7	Operacions de pagaments a empleats d'una societat en instruments de patrimoni concedits per la seva dominant

### c) Aspectes que cal destacar

#### c.1) Concepte

Operacions que, a canvi de rebre béns o serveis, inclosos els serveis prestats pels empleats, són liquidades per l'empresa amb instruments de patrimoni propi o amb un import que estigui basat en el valor d'instruments de patrimoni propi, com les opcions sobre accions o drets sobre la revalorització de les accions.

<sup>4</sup> Per estimar l'import del valor actual de les retribucions compromeses de prestació definida s'utilitzaran mètodes actuarials de càlcul i hipòtesis financeres i actuarials no esbiaixades i compatibles entre si.

**c.2) Reconeixement**

El reconeixement és segons el següent assentament:

Despesa o actiu per naturalesa	a	Increment en el patrimoni net (liquidació amb instruments de patrimoni) o passiu (liquidació amb un import que estigui basat en el valor d'instrument de patrimoni)
--------------------------------	---	---

Si hi ha opció de fer el pagament amb instruments de patrimoni o en efectiu, el reconeixement en l'haver depèn de qui tingui l'opció segons el següent detall:

Opcional per l'empresa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Si ha incorregut en una obligació present de liquidar en efectiu o amb altres actius ha de reconèixer un passiu.</li> <li>• En cas contrari, ha de reconèixer una partida de patrimoni net.</li> </ul>
Opcional pel prestador o proveïdor de béns o serveis	L'empresa registrarà un instrument financer compost, que inclourà un component de passiu, pel dret de l'altra part a exigir el pagament en efectiu, i un component de patrimoni net, pel dret a rebre la remuneració amb instruments de patrimoni propi.

Si per a accedir a aquests pagaments és necessari completar un determinat període de serveis, el reconeixement s'efectuarà a mesura que aquests serveis siguin prestats al llarg de l'esmentat període.

**c.3) Valoració**

Transaccions que es liquiden amb instruments de patrimoni:	
• Serveis prestats amb els empleats	Els serveis prestats i l'increment en el patrimoni net es valora pel valor raonable dels instruments de patrimoni cedits.
• Béns o serveis diferents dels prestats pels treballadors	Els béns o serveis rebuts i l'increment en el patrimoni net es valoren pel valor raonable dels béns o serveis, si no és que no es pugui estimar amb fiabilitat, en aquest cas es valorarien pel valor raonable dels instruments de patrimoni cedits.
Transaccions que es liquiden en efectiu	Els béns o serveis rebuts i el passiu a reconèixer es valoren pel valor raonable del passiu.

**(3.13) Passius financers**

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb els passius financers:

**a) Normes de registre i valoració**

Normes de registre i valoració núm. 9 del PGC i del PGC Pimes.

**b) Consultes publicades**

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
102/1	Interpretació dels termes "passiu", "passius financers" i "grup" en els acords de refinançament regulats per l'article 71.bis i la disposició addicional quarta de la Llei 22/2003, de 9 de juliol, concursal
102/6	Aprovació d'un conveni de creditors en un procediment concursal, en el qual no es fixen interessos per al deute romanent
98/1	Pòlissa de crèdit i descobert en compte corrent
97/3	Equity swap
97/8	Swap d'inflació
90/1	Comptabilització d'un crèdit quan el deutor ha estat declarat en concurs
89/3	Dret de separació del soci
89/4	Ampliació de capital per compensació de crèdits
86/2	Compromís d'adquisició d'accions pròpies
81/1	Préstec amb tipus d'interès subvencionat per un ens públic
79/6	Préstecs a tipus d'interès zero formalitzat entre una societat i els seus socis persones físiques o jurídiques
78/1	Préstecs participatius
77/3	Contracte risc moneda estrangera de pagament a proveïdors
76/1	Concurs de creditors
75/4	Cessió de crèdits
74/4	Cobertures comptables

### c) Aspectes que cal destacar

#### c.1) Valoració

L'esquema de valoració dels passius financers per categories és com segueix:

CATEGORIES	VALORACIÓ INICIAL	VALORACIÓ POSTERIOR
Dèbits i partides a pagar	Valor raonable	Cost amortitzat
Passius a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys:		
• Passius mantinguts per a negociar	Valor raonable	Valor raonable
• Altres	Valor raonable	Valor raonable

## (3.14) Casos particulars d'instruments financers

Es resumeix a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb determinats casos particulars d'instruments financers:

### a) Normes de registre i valoració

Normes de registre i valoració núm. 9 del PGC i 10 del PGC Pimes

### b) Consultes publicades

Les consultes sobre els instruments financers particulars s'inclouen en els apartats corresponents a actius financers i passius financers.

### c) Aspectes que cal destacar

#### c.1) Instruments financers híbrids

CONCEPTE	VALORACIÓ
Són aquells que combinen un contracte principal no derivat i un derivat financer, anomenat derivat implícit, que no pot ser transferit de manera independent.	El derivat implícit s'ha de tractar comptablement com un instrument financer derivat i el contracte principal es comptabilitzarà segons la seva naturalesa.

#### c.2) Instruments financers compostos

CONCEPTE	VALORACIÓ
Són aquells instruments financers no derivats que inclouen components de passiu i de patrimoni simultàniament.	Els seus components s'han de reconèixer, valorar i presentar per separat.

#### c.3) Derivats que tinguin com a subjacent inversions en instruments de patrimoni no cotitzats i que el seu valor raonable no pugui ser determinat amb fiabilitat

Es valoren pel seu cost menys, si s'escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament.

#### c.4) Contractes que es mantinguin amb el propòsit de rebre o lliurar un actiu no financer

Per a la seva valoració es tractaran com a avançaments a compte o compromisos, de compres o vendes, segons s'escaigui o, en determinats supòsits, com a instruments financers derivats.

#### c.5) Contractes de garantia financera

CONCEPTE	VALORACIÓ
Contractes que exigeixen que l'emissor efectui pagaments específics per reemborsar al tenidor per la pèrdua en què incorre quan un deutor específic incompleixi la seva obligació de pagament d'acord amb les condicions, originals o modificades, d'un instrument de deute, com ara una fiança o un aval.	<p><b>Inicialment</b> es valoren pel seu valor raonable, que, excepte evidència en contra, és igual a la prima rebuda més, si s'escau, el valor actual de les primes a rebre.</p> <p><b>Amb posterioritat</b> al reconeixement inicial, i llevat que s'haguessin classificat com altres passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys o haguessin sorgit en la cessió d'actius financers que no compleixin els requisits per a la baixa de balanç, es valoren pel major dels imports següents:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) El que resulti d'acord amb el que disposa la norma relativa a provisions i contingències.</li> <li>b) L'inicialment reconegut menys, quan sigui procedent, la part d'aquest imputada al compte de pèrdues i guanys perquè correspongui a ingressos meritats.</li> </ul>



**c.6) Fiances lliurades i rebudes per arrendaments operatius o prestació de serveis**

La diferència entre el seu valor raonable i l'import desemborsat es considera com un pagament o cobrament anticipat per l'arrendament o prestació del servei, que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys durant el període de l'arrendament, a mesura que se cedeixin o rebin els beneficis econòmics de l'actiu arrendat, o durant el període en què es presti el servei, d'acord amb la norma sobre ingressos per vendes i prestació de serveis.

**(3.15) Cobertures comptables**

A continuació es resumeixen les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb les cobertures comptables:

**a) Normes de registre i valoració**

Norma de registre i valoració núm. 9 del PGC.

**b) Consultes publicades**

Les consultes sobre cobertures s'inclouen en els apartats corresponents a actius financers i passius financers.

**c) Aspectes que cal destacar****c.1) Concepte**

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

**c.2) Requisits per aplicar comptabilitat de cobertures**

Totes les cobertures comptables requereixen:

- En el moment inicial una designació formal i una documentació de la relació de cobertura.
- A més, la cobertura ha de ser altament eficaç (si deixa de ser-ho, l'instrument de cobertura es valorarà d'acord amb la seva naturalesa).

Una cobertura es considera altament eficaç si, a l'inici i durant la seva vida, l'empresa pot esperar, prospectivament, que els canvis en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu de la partida coberta que siguin atribuïbles al risc cobert siguin compensats gairebé completament pels canvis en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu de l'instrument de cobertura, i que, retrospectivament, els resultats de la cobertura hagin oscil·lat dins d'un rang de variació del vuitanta al cent vint-i-cinc per cent respecte del resultat de la partida coberta.

**c.3) Tipus de cobertura comptable i valoració segons la comptabilitat de cobertures****c.3.1) Cobertura del valor raonable**

CONCEPTE	VALORACIÓ
Cobreix l'exposició als canvis en el valor raonable d'actius o passius reconeguts o de compromisos en ferm encara no reconeguts, o d'una part concreta d'aquests, atribuïble a un risc en particular que pugui afectar el compte de pèrdues i guanys (per exemple, la cobertura del risc d'un finançament a tipus d'interès fix).	Els canvis de valor de l'instrument de cobertura i de la partida coberta atribuïbles al risc cobert es reconeixen en el compte de pèrdues i guanys.

**c.3.2) Cobertura dels fluxos d'efectiu**

CONCEPTE	VALORACIÓ
<p>Cobreix l'exposició a la variació dels fluxos d'efectiu que s'atribueixi a un risc concret associat a actius o passius reconeguts o a una transacció prevista altament probable, sempre que pugui afectar el compte de pèrdues i guanys (per exemple, la cobertura del risc de tipus de canvi relacionat amb transaccions previstes en moneda estrangera o la cobertura del risc d'un finançament a tipus d'interès variable). La cobertura del risc de tipus de canvi d'un compromís en ferm pot ser comptabilitzada com una cobertura dels fluxos d'efectiu.</p>	<p>La part del guany o la pèrdua de l'instrument de cobertura que s'hagi determinat com a cobertura eficaç es reconeix transitòriament en el patrimoni net, imputant al compte de pèrdues i guanys en l'exercici o exercicis en què l'operació coberta prevista afecti el resultat llevat que la cobertura correspongui a una transacció prevista que acabi en el reconeixement d'un actiu o passiu no financer; en aquest cas els imports registrats en el patrimoni net s'inclouen en el cost de l'actiu o passiu quan sigui adquirit o assumit.</p>

**c.3.3) Cobertura de la inversió neta en negocis a l'estranger**

CONCEPTE	VALORACIÓ
<p>Cobreix el risc de tipus de canvi en les inversions en societats dependents, associades, negocis conjunts i sucursals, les activitats de les quals estiguin basades o es duguin a terme en una moneda funcional diferent de la de l'empresa que elabora els comptes anuals. La inversió neta en un negoci a l'estranger està composta, a més de per la participació en el patrimoni net, per qualsevol partida monetària a cobrar o pagar, la liquidació no està contemplada ni és probable que es produeixi en un futur previsible, excloses les partides de caràcter comercial.</p>	<p>En el supòsit de negocis conjunts que no tenen personalitat jurídica independent o en el cas de sucursals a l'estranger, els canvis de valor dels instruments de cobertura atribuïbles al risc cobert, es reconeixen transitòriament en el patrimoni net, i s'imputen al compte de pèrdues i guanys en l'exercici o exercicis en què es produeix l'alienació o disposició per una altra via de la inversió neta en el negoci a l'estranger. Les operacions de cobertura d'inversions netes en negocis a l'estranger en societats dependents, multigrup i associades, es tracten com a cobertures de valor raonable pel component de tipus de canvi.</p>

**(3.16) Moneda estrangera**

Es resumeix a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació a la moneda estrangera:

**a) Normes de registre i valoració**

Normes de registre i valoració núm. 11 del PGC i núm. 13 del PGC Pimes.

**b) Consultes publicades**

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
104/1	Operacions realitzades per un establiment permanent d'una empresa espanyola a l'estranger
91/4	Diferència de conversió. Canvi de moneda funcional
82/3	Moneda funcional d'un hòlding l'actiu de la qual està integrat per participades a l'estranger
81/3	Operacions per compte aliè

### c) Aspectes que cal destacar

#### c.1) Conceptes

Els diferents conceptes relacionats amb la norma de registre i valoració de moneda estrangera són els següents:

Transacció en moneda estrangera	Aquella l'import de la qual es denomina o exigeix la seva liquidació en una moneda diferent de la funcional.
Moneda funcional	Moneda de l'entorn econòmic principal en què opera l'empresa; en les empreses domiciliades a Espanya, es presumirà, excepte prova en contra, que és l'euro.
Partides monetàries	Són l'efectiu, així com els actius i passius que es rebin o paguin amb una quantitat determinada o determinable d'unitats monetàries. Exemples: els préstecs i partides a cobrar, els debèits i partides a pagar, determinades inversions en valors representatius de deute.
Partides no monetàries	Són els actius i passius que no es considerin partides monetàries. Exemples: els immobilitzats materials, les inversions immobiliàries, el fons de comerç i altres immobilitzats intangibles, les existències, determinades inversions en el patrimoni d'altres empreses, les bestretes a compte de compres o vendes, els passius a liquidar mitjançant el lliurament d'un actiu no monetari.

#### c.2) Valoració

Els criteris de valoració que cal seguir són:

	Valoració inicial	Valoració posterior
Partides monetàries	Al tipus de canvi de comptat, és a dir, el tipus de canvi utilitzat en les transaccions amb lliurament immediat, en la data de la transacció, entesa com aquella en la qual es compleixin els requisits per al seu reconeixement.	Al tancament de l'exercici es valoraran aplicant el tipus de canvi de tancament, entès com el tipus de canvi mitjà de comptat, existent a aquella data.
Partides no monetàries a cost històric	Es podrà utilitzar un tipus de canvi mitjà (com a màxim mensual) per a totes les transaccions del període, excepte que hagi sofert variacions significatives.	Es valoraran aplicant el tipus de canvi de la data de la transacció.
Partides no monetàries a valor raonable		Es valoraran aplicant el tipus de canvi de la data de determinació del valor raonable.

## (3.17) Ingressos per vendes i prestacions de serveis

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb els ingressos per vendes i prestacions de serveis:

#### a) Normes de registre i valoració

Normes de registre i valoració núm. 14 del PGC i núm. 16 del PGC Pimes.

#### b) Consultes publicades

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
108/1	Tractament comptable d'un acord comercial, de concessió de dos tipus de descomptes d'un proveïdor a un client en l'àmbit del sector de la distribució
101/1	Venda de mercaderies amb lliurament posterior
101/2	Cessió d'un terreny a canvi de la "reserva del seu aprofitament"
98/5	Programa de fidelització de clients
96/3	Contracte d'intercanvi de gas entre comercialitzadores del sector
96/6	Devolucions de vendes
90/7	Cessió d'ús de béns de domini públic
79/2	Import net de la xifra de negocis d'una holding
78/3	Tractament comptable d'un procés d'expropiació, quan es recorre a la jurisdicció ordinària l'import inicialment fixat

### c) Aspectes que cal destacar

#### c.1) Valoració

A efectes de valoració recordar que no formen part dels ingressos els següents conceptes:

- Els descomptes, rebaixes en el preu o altres partides similars.
- Els interessos incorporats al nominal dels crèdits, encara que sí es podran incloure els incorporats als de venciment no superior a un any que no tinguin un tipus d'interès contractual, quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.
- Els impostos que graven l'operació que l'empresa ha de repercutir a tercers com l'impost sobre el valor afegit i els impostos especials.
- Les quantitats rebudes per compte de tercers.

Tampoc es reconeix cap ingrés per la permuta de béns o serveis, per operacions de tràfic, de similar naturalesa i valor.

#### c.2) Condicions per al reconeixement

Les condicions difereixen segons es tracti d'ingressos per vendes o per prestació de serveis, tal com s'enumeren a continuació:

##### Ingressos per vendes

Condicions que s'han de complir, totes i cadascuna d'elles, per registrar un ingrés per la venda de béns:

- Transferència al comprador dels riscos i beneficis significatius inherents a la propietat dels béns, amb independència de la seva transmissió jurídica.
- No manteniment de la gestió corrent dels béns venuts en un grau associat normalment amb la seva propietat, ni retenció del seu control efectiu.
- Valoració fiable de l'import de l'ingrés.
- Valoració fiable dels costos incorreguts o a incórrer en la transacció.
- Probable recepció dels beneficis o rendiments econòmics derivats de la transacció.

##### Ingressos per prestació de serveis

Es reconeixeran quan el resultat de la transacció es pugui estimar amb fiabilitat considerant-hi el percentatge de realització del servei al tancament de l'exercici. Per tant només es comptabilitzaran aquells ingressos per prestació de serveis que compleixin totes i cadascuna de les següents condicions:

- Valoració fiable de l'ingrés.
- Valoració fiable dels costos incorreguts o a incórrer en la prestació del servei.

- Grau de realització de la prestació al tancament de l'exercici valorable amb fiabilitat.
- Probable recepció dels beneficis o rendiments econòmics derivats de la transacció.

Quan el resultat de la prestació de serveis no pugui ser estimat de forma fiable, es reconeixeran ingressos, només en la quantia en què les despeses reconegudes es considerin recuperables.

## (3.18) Negocis conjunts

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb els negocis conjunts:

### a) Normes de registre i valoració

Normes de registre i valoració núm. 20 del PGC i núm. 19 del PGC Pimes.

### b) Consultes publicades

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
97/7	Explotació de màquines recreatives: import net xifra de negocis i tractament comptable taxa sobre el joc
87/6	Integració comptabilitat dels partícips

### c) Aspectes que cal destacar

#### c.1) Conceptes

Negoci conjunt	Activitat econòmica controlada conjuntament per dues o més persones físiques o jurídiques.
Control conjunt	Acord estatutari o contractual en virtut del qual dues o més persones, els partícips, convenen compartir el poder de dirigir les polítiques financera i d'explotació sobre una activitat econòmica amb la finalitat d'obtenir beneficis econòmics, de tal manera que les decisions estratègiques, tant financeres com d'explotació, relatives a l'activitat requereixin el consentiment unànim de tots els partícips.

#### c.2) Comptabilització

CATEGORIES DE NEGOCIS CONJUNTS	COMPTABILITZACIÓ EN EL PARTÍCIPI
Els que no es manifesten a través de la constitució d'una empresa ni l'establiment d'una estructura financera independent dels partícips (explotacions controlades de forma conjunta o actius controlats de forma conjunta)	Es registra en el seu balanç, compte de pèrdues i guanys, estat de canvis en el patrimoni net i estat de fluxos d'efectiu, la part proporcional que li correspongui en funció del seu percentatge de participació.  S'eliminen els resultats no realitzats per transaccions entre el partíci i el negoci conjunt en proporció a la seva participació.  S'eliminaran els imports d'actius, passius, ingressos, despeses i fluxos d'efectiu recíprocs.
Els que es manifesten a través de la constitució d'una persona jurídica independent o empreses controlades de forma conjunta.	Es registra la seva participació en una empresa controlada de forma conjunta d'acord amb el previst respecte a les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades.

## (3.19) Combinacions de negocis

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb les combinacions de negocis:

### a) Normes de registre i valoració

Normes de registre i valoració núm. 19 del PGC.

### b) Consultes publicades

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
106/4	Imports que rep una empresa en concepte d'indemnització derivats d'una clàusula d'indemnitat en relació amb un procediment sancionador
102/4	Segregació d'una branca d'activitat amb motiu de la qual la societat que amplia capital passa a formar part del grup de la societat aportant
96/12	Execució garantia hipotecària constituïda a favor d'una societat dependent
91/2	Aportació no dinerària
90/4	Aportació no dinerària d'una societat radicada a l'estranger
89/1	Tractament comptable d'una determinada operació d'escissió
88/2	Cost d'una possible reestructuració de personal després de l'adquisició del negoci
86/5	Absorció dominant per dependent
85	Consultes 1 a 15, 17 a 21 amb aspectes varis relacionats NRV 21 i 19
84/9	Aportació no dinerària
80/9	Efecte en el patrimoni net de l'absorbent del registre d'una fusió d'un negoci entre dues societats del grup
79/1	Operacions internes en una fusió entre empreses del grup
79/4	Condonació de crèdits i dèbits
78/4	Reorganització dins d'un grup de societats
77/1	Aportació no dinerària cartera d'actius disponibles per a la venda
75/1	Efectes comptables d'una fusió
74/6	Aportacions no dineràries consistents en "inversions en el patrimoni d'empreses del grup"

### c) Aspectes que cal destacar

#### c.1) Conceptes

Combinació de negocis	Operació en la qual una empresa adquireix el control d'un o varis negocis.
Negoci	Conjunt integrat d'activitats i actius susceptibles de ser dirigits i gestionats amb el propòsit de proporcionar un rendiment, menors costos o altres beneficis econòmics directament als seus propietaris o partícips.
Control	Poder de dirigir les polítiques financera i d'explotació d'un negoci amb la finalitat d'obtenir beneficis econòmics de les seves activitats.

Mètode d'adquisició	L'empresa adquirent comptabilitza, en la data d'adquisició, els actius identificables adquirits i els passius assumits en la combinació de negocis, així com, si s'escau, el corresponent fons de comerç o diferència negativa; a partir d'aquesta data es registren els ingressos i despeses, així com els fluxos de tresoreria, que corresponguin segons el disposat en l'apartat 2.2 de l'NRV núm. 19.
Empresa adquirent	Aquella que obté el control sobre el negoci o negocis adquirits.
Data d'adquisició	Aquella en la qual l'empresa adquirent adquireix el control del negoci o negocis adquirits.

### c.2) Aplicació del mètode d'adquisició

Aplicable exclusivament en les combinacions de negocis originades com a conseqüència de la fusió o escissió de diverses empreses o de l'adquisició de tots els elements patrimonials d'una empresa o d'una part que constitueixi un o més negocis, distingint-se les següents fases:

- identificació de l'empresa adquirent,
- determinació de la data d'adquisició,
- quantificació del cost de la combinació de negocis,
- reconeixement i valoració dels actius identificables adquirits i els passius assumits i
- determinació de l'import del fons de comerç o de la diferència negativa.

La valoració dels actius i passius de l'empresa adquirent no es veurà afectada per la combinació ni es reconeixeran actius o passius com a conseqüència d'aquesta.

### c.3) Registre comptable

Inscripció registral anterior al termini legal per a formular els comptes anuals	→	L'adquirent recollirà en els seus comptes anuals els efectes comptables de la fusió o escissió des de la data d'adquisició
Inscripció registral posterior al termini legal per a formular els comptes anuals	→	Els comptes anuals de les societats que participen no recolliran els efectes de l'operació; un cop inscrita la fusió o escissió, l'adquirent mostrarà els efectes de l'operació en els comptes anuals de manera retroactiva, la qual cosa motivarà el corresponent ajustament en la informació comparativa de l'exercici anterior

## (3.20) Operacions entre empreses del grup

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb les operacions entre empreses del grup:

### a) Normes de registre i valoració

Normes de registre i valoració núm. 21 del PGC i núm. 20 del PGC Pimes.

### b) Consultes publicades

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents (les referides a les normes particulars es ressenyen en l'apartat corresponent a combinacions de negocis):

BOICAC CONSULTA NÚM.	
102/2	Data d'efectes comptables d'una fusió entre societats d'un grup, quan la seva inscripció al Registre Mercantil és posterior al termini legal per formular els comptes anuals corresponents a l'exercici en què aquesta es va aprovar
79/6	Operacions de préstec a tipus d'interès zero, formalitzades entre una societat i els seus socis persones físiques o jurídiques
75/7	Pagaments a empleats d'una societat en instruments de patrimoni concedits pel seu dominant

Regles aplicables a les operacions realitzades entre empreses del mateix grup, tal com queden definides en la norma 13a d'elaboració de comptes anuals del PGC.

### c) Aspectes que cal destacar

#### c.1) Regla general

Els elements objecte de la transacció es comptabilitzaran en el moment inicial pel seu valor raonable; si el preu acordat en una operació diferís del seu valor raonable, la diferència s'haurà de registrar atenent a la realitat econòmica de l'operació.

#### c.2) Normes particulars

Són d'aplicació exclusivament quan els elements objecte de la transacció s'hagin de qualificar com un negoci. Les participacions en el patrimoni net que atorguen el control sobre una empresa que constitueixi un negoci, també tindran aquesta qualificació.

Aportacions no dineràries	L'aportant valora la seva inversió pel valor comptable dels elements patrimonials lliurats en els comptes anuals consolidats <sup>5</sup> en la data en què es realitza l'operació. La societat adquirent els reconeix pel mateix import.
Operacions de fusió i escissió	Els elements patrimonials adquirits es valoren per l'import que els correspondria, un cop realitzada l'operació, en els comptes anuals consolidats <sup>(1)</sup> . La diferència que es pogués posar de manifest en el registre comptable es registra en una partida de reserves.

- Data d'efectes comptables

En les operacions de fusió i escissió entre empreses del grup, la data d'efectes comptables serà la d'inici de l'exercici en el qual s'aprova la fusió sempre que sigui posterior al moment en què les societats s'haguessin incorporat al grup.

<sup>5</sup> En el supòsit que els esmentats comptes anuals no es formulessin, a l'empara de qualsevol dels motius de dispensa previstos en les normes de consolidació, es prendran els valors existents abans de realitzar-se l'operació en els comptes anuals individuals de la societat aportant.



## (3.21) Canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb els canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables:

### a) Normes de registre i valoració

Normes de registre i valoració núm. 22 del PGC i núm. 21 del PGC Pimes.

### b) Consultes publicades

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
98/6	Retencions nòmines treballadors mal practicades en exercicis anteriors
94/8	Regularització tributària Reial decret llei 12/2012
86/3	Sobre si l'esmena d'un error comptable implica reformulació de comptes
75/10	Provisió per a impostos

### c) Aspectes que cal destacar

#### c.1) Tractament comptable

	CONCEPTE	TRACTAMENT COMPTABLE
Canvis de criteri comptable	Canvis de política comptable per alteració dels supòsits que van motivar la seva elecció.	
Errors	Omissions o inexactituds en els comptes anuals d'exercicis anteriors per no haver utilitzat, o no haver-ho fet adequadament, informació fiable que estava disponible quan es van formular i que l'empresa podria haver obtingut i tingui en compte en la formulació d'aquests comptes.	S'apliquen o corregeixen de forma retroactiva i el seu efecte es calcularà des de l'exercici més antic per al qual es disposi d'informació.
Canvis en estimacions comptables	Ajustaments en el valor comptable d'actius o passius, o en l'import del consum futur d'un actiu, que siguin conseqüència de l'obtenció d'informació addicional, d'una major experiència o del coneixement de nous fets.	S'aplicarà de forma prospectiva i el seu efecte s'imputarà segons la naturalesa de l'operació de què es tracti.

## (3.22) Fets posteriors

Es resumeixen a continuació les fonts d'informació i alguns aspectes destacats en relació amb els fets posteriors:

### a) Normes de registre i valoració

Normes de registre i valoració núm. 23 del PGC i núm. 22 del PGC Pimes.

### b) Consultes publicades

Les consultes publicades per l'ICAC amb posterioritat a la publicació del PGC són les següents:

BOICAC CONSULTA NÚM.	
81/6	Sobre la classificació dels préstecs a llarg termini, quan el contracte exigeix la cancel·lació anticipada per incompliment de determinades condicions
81/4	Registre comptable d'una operació de reducció de capital

### c) Aspectes que cal destacar

#### c.1) Tractament comptable

TIPUS DE FETS POSTERIOS	TRACTAMENT COMPTABLE
Posen de manifest condicions que ja existien al tancament de l'exercici	S'hauran de tenir en compte per a la formulació dels comptes anuals: en funció de la seva naturalesa, motivaran un ajustament, informació en la memòria o tots dos.
Posen de manifest condicions que NO existien al tancament de l'exercici	No suposaran un ajustament en els comptes anuals, encara que, si fossin rellevants, s'haurà d'incloure en la memòria informació respecte a la seva naturalesa i una estimació del seu efecte o, si s'escau, una manifestació sobre la impossibilitat de realitzar-la

(Footnotes)

1 Tot i que el Reial decret 602/2016 de 2 de desembre només modifica les normes d'adaptació del PGC a les entitats sense fins lucratiu aprovades pel Reial decret 1491/2011, aquesta Resolució de l'ICAC es veu també afectada, ja que l'objectiu de la seva publicació va ser recollir en un text refós el contingut del PGC/PGC Pimes i les normes per a la seva adaptació a les entitats sense fins lucratiu, ara modificades.

2 No resultaran aplicables aquells aspectes de la Resolució que entrin en contradicció amb les modificacions introduïdes pel Reial decret 602/2016, de 2 de desembre, en les normes de registre i valoració núm. 5 i 6 del PGC i del PGC Pimes.



Col·legi  
de Censors Jurats  
de Comptes  
de Catalunya

=

**EL CØL·L3Ø1**

Sor Eulàlia d'Anzizu, 41

08034 Barcelona

Tel. 93 280 31 00

Fax 93 252 15 01

[col.legi@auditors-censors.com](mailto:col.legi@auditors-censors.com)

[www.auditors-censors.com](http://www.auditors-censors.com)