

Disposició final

Aquest Decret entra en vigor el mateix dia de la seva publicació en el Butlletí Oficial del Principat d'Andorra.

Cosa que es fa pública per a coneixement general.

Andorra la Vella, 15 de febrer del 2012

P.D. Jordi Cinca Mateos
Ministre de Finances i Funció Pública

Annex

Pla general de comptabilitat

Capítol preliminar

I. Àmbit d'aplicació

Aquest Pla general de comptabilitat és d'aplicació per als empresaris que, d'acord amb el que estableix la Llei, són:

- Les persones físiques que realitzin activitats empresarials o professionals.
- Les societats mercantils i les altres persones jurídiques, en tot cas.
- Altres entitats que, tenint o no personalitat jurídica, constitueixen una unitat econòmica o un patrimoni separat, quan efectuïn activitats empresarials o professionals.

II. Elements estructurals de la informació continguda als comptes anuals

- A) Principis rectors de la comptabilitat i objectiu dels comptes anuals

Els comptes anuals s'han de redactar amb claredat i han de mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats dels empresaris en l'exercici de la seva activitat, de conformitat amb les disposicions aplicables en matèria de comptabilitat.

L'aplicació sistemàtica i regular dels requisits, principis i criteris comptables inclosos en els apartats següents ha de comportar que els comptes anuals mostrin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats dels empresaris. A aquest efecte, en la comptabilització de les operacions cal

atenir-se a la seva realitat econòmica i no només a la seva forma jurídica.

Amb aquest objectiu, en cas que l'aplicació de les disposicions vigents en matèria de comptabilitat no sigui suficient per mostrar la imatge fidel, es preveu la necessitat de subministrar a la memòria les informacions complementàries precises per aconseguir aquest resultat.

Excepcionalment, no s'han d'aplicar les disposicions en matèria de comptabilitat que resultin incompatibles amb el resultat de mostrar la imatge fidel. En aquest cas, en la memòria s'ha d'assenyalar i motivar suficientment la falta d'aplicació de la corresponent disposició en matèria de comptabilitat i explicar la seva influència sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats.

En els casos en què una qüestió no estigui regulada expressament en les disposicions andorranes vigents en matèria comptable, s'han d'aplicar els criteris establerts a les normes internacionals de comptabilitat i a les normes internacionals d'informació financera (NIC i NIIF).

En aquest sentit, i a títol indicatiu, les normes internacionals de comptabilitat i les normes internacionals d'informació financera (NIC i NIIF) seran d'aplicació a combinacions de negocis, operacions entre empreses del grup, negocis conjunts, passius per retribucions a llarg termini al personal, transaccions amb pagaments en instruments de patrimoni i determinats instruments financers no coberts en aquest Pla, tals com híbrids, compostos i cobertures.

L'aplicació per part de l'empresari de qualsevol criteri establert en les normes internacionals de comptabilitat i en les normes internacionals d'informació financera (NIC i NIIF) s'haurà d'indicar en l'apartat de Normes de registre i valoració de la Memòria. També s'haurà de desenvolupar en la Memòria els corresponents desglossaments previstos en les NIC i NIIF.

- B) Requisits de la informació a incloure en els comptes anuals

La informació inclosa en els comptes anuals ha de ser rellevant i fiable:

- La informació és rellevant quan és útil per a la presa de decisions econòmiques, és a dir, quan ajuda a avaluar

successos passats, presents o futurs, o bé a confirmar o corregir avaluacions realitzades anteriorment. En particular, per complir aquest requisit, els comptes anuals han de mostrar adequadament els riscos a què s'enfronta l'empresari.

- La informació és fiable quan està lliure d'errors materials i és neutral, és a dir, està lliure d'interpretacions, i els usuaris poden confiar que és la imatge fidel del que pretén representar. Una qualitat derivada de la fiabilitat és la integritat, que s'aconsegueix quan la informació financera conté, de forma completa, totes les dades que poden influir en la presa de decisions, sense cap omisió d'informació significativa.

Adicionalment, la informació financera ha de complir les qualitats de comparabilitat i claredat.

- La comparabilitat, que s'ha d'estendre tant als comptes anuals d'un empresari en el temps com als de diferents empreses en el mateix moment i per al mateix període de temps, ha de permetre contrastar la situació i la rendibilitat de les empreses, i implica un tractament similar per a les transaccions i altres successos econòmics que es produeixen en circumstàncies semblants.

- La claredat implica que, sobre la base d'un raonable coneixement de les activitats econòmiques, la comptabilitat i les finances empresarials, els usuaris dels comptes anuals, mitjançant un examen diligent de la informació subministrada, es puguin formar judicis que els facilitin la presa de decisions.

C) Principis comptables

La Llei de comptabilitat dels empresaris exigeix als empresaris que els assentaments i la valoració dels elements que integren les partides de cadascun dels documents que formen els comptes anuals es formulin aplicant els principis comptables següents:

- Principi d'empresa en funcionament: si no es prova el contrari, s'ha de presumir que la gestió de l'empresa continuarà en un futur previsible, per la qual cosa l'aplicació dels principis i criteris comptables no té el propòsit

de determinar el valor del patrimoni net als efectes de la seva transmissió global o parcial, ni l'import resultant en cas de liquidació.

En els casos en què no sigui aplicable aquest principi, en els termes que determinin les normes incloses en aquest Pla, l'empresari ha d'aplicar les normes de valoració que siguin més adequades per reflectir la imatge fidel de les operacions tendents a realitzar l'actiu, cancel·lar els deutes i, si escau, repartir el patrimoni net resultant, i ha de subministrar en la memòria dels comptes anuals tota la informació significativa sobre els criteris aplicats.

En avaluar la capacitat de l'empresa per continuar en funcionament, es tindrà en compte tota la informació que estigui disponible per al futur, que haurà de cobrir, almenys, els dotze mesos següents a partir de la data del balanç, però no limitar-s'hi.

(b) Principi de registre: els fets econòmics s'han de registrar quan neixin els drets i les obligacions que els originen.

(c) Principi d'uniformitat: una vegada s'ha adoptat un criteri dins de les alternatives que, si escau, es permetin, s'ha de mantenir en el temps i aplicar-se de manera uniforme per a transaccions, altres esdeveniments i condicions que siguin similars, en tant que no s'alterin els supòsits que en van motivar l'elecció. Si s'alteren aquests supòsits es pot modificar el criteri adoptat en el seu moment; en aquest cas, aquestes circumstàncies s'han de fer constar en la memòria, indicant la incidència quantitativa i qualitativa de la variació sobre els comptes anuals.

(d) Principi de prudència: l'empresari ha de ser prudent en les estimacions i valoracions a realitzar en condicions d'incertesa. La prudència no justifica que la valoració dels elements patrimonials no respongui a la imatge fidel que han de reflectir els comptes anuals.

Així mateix, sense perjudici del que disposa la segona part d'aquest Pla en relació amb l'aplicació del valor raonable, únicament s'han de comptabilitzar els beneficis obtinguts fins a la data de tancament de l'exercici. Tanmateix, s'han

de tenir en compte tots els riscos, amb origen en l'exercici o en un altre d'anterior, tan aviat com siguin coneguts, i les amortitzacions i correccions de valor per deteriorament dels actius, tant si l'exercici se salda amb benefici com amb pèrdua.

(e) Principi de meritació: els efectes de les transaccions o fets econòmics s'han de registrar quan ocorrin, i s'han d'imputar a l'exercici al qual els comptes anuals es refereixin les despeses i els ingressos que l'afecten, amb independència de la data del seu pagament o del seu cobrament.

(f) Principi de valoració separada: els elements que integren les partides dels documents que formen els comptes anuals s'han de valorar separatament.

(g) Principi de preu d'adquisició o de cost de producció: els actius s'han de comptabilitzar pel preu d'adquisició o pel cost de producció i els passius pel valor de la contrapartida rebuda a canvi d'incórrer en l'obligació, més els interessos meritats pendents de pagament, llevat que una norma disposi de forma expressa un altre criteri de valoració.

(h) Principi de no-compensació: llevat que una norma disposi de forma expressa el contrari, no es poden compensar les partides de l'actiu i del passiu o les de despeses i ingressos.

(i) Principi de correlació d'ingressos i despeses: el resultat de l'exercici està constituït pels ingressos d'aquest període menys les despeses incorregudes durant el mateix període per a l'obtenció d'aquell, així com pels beneficis i les pèrdues no relacionats directament amb l'activitat empresarial, llevat que una norma disposi de forma expressa el contrari.

(j) Principi d'importància relativa: S'admet la no-aplicació estricta d'alguns dels principis i criteris comptables quan la importància relativa en termes quantitativs o qualitativs de la variació que aquest fet produeixi sigui escassament significativa i, en conseqüència, no alteri l'expressió de la imatge fidel. Les partides o els imports la importància relativa dels quals sigui escassament significativa poden aparèi-

xer agrupats amb altres de naturalesa o funció similar.

En aquests casos, en la memòria s'ha d'assenyalar i motivar suficientment la falta d'aplicació del principi o criteri corresponent i explicar-ne la influència sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats.

En els casos de conflicte entre principis comptables, ha de prevaler el que millor condueixi a fer que els comptes anuals expressin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresari.

III. Documents i elements que formen els comptes anuals

A) Documents que formen els comptes anuals

Els comptes anuals d'un empresari comprenen el balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de fluxos d'efectiu i la memòria. Aquests documents formen una unitat. No obstant això, l'estat de fluxos d'efectiu no és obligatori per als empresaris que poden formular els models abreujats dels comptes anuals.

Els documents que formen els comptes anuals són els següents:

1. Balanç: on hi ha de figurar de forma separada l'actiu, el passiu i el patrimoni net.

2. El compte de pèrdues i guanys.

El compte de pèrdues i guanys recull el resultat de l'exercici, format pels ingressos i les despeses de l'exercici, excepte quan sigui procedent la seva imputació directa al patrimoni net d'acord amb el que preveuen les normes de registre i valoració.

3. L'estat de canvis del patrimoni net

L'estat de canvis del patrimoni net mostra en un sol document el resultat de l'exercici del compte de pèrdues i guanys, l'import dels ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net, les variacions originades en el patrimoni net per operacions amb els socis o propietaris de l'empresa quan actuïn com a tals, les restants variacions que es produeixin en el patrimoni net i els ajustos al patrimoni net deguts a canvis en criteris comptables i correccions d'errors.

4. L'estat de flux d'efectiu

L'estat de flux d'efectiu informa sobre l'origen i la utilització dels actius monetaris representatius d'efectiu i d'altres actius líquids equivalents, classificant els moviments per activitats i indicant la variació neta d'aquesta magnitud en l'exercici.

En l'estat de flux d'efectiu hi ha de figurar, ordenats i agrupats, per categories o tipus d'activitats, tots els cobraments i pagaments realitzats durant l'exercici al qual es refereixen els comptes anuals, amb la finalitat d'informar sobre els moviments d'efectiu produïts durant el dit exercici.

5. La memòria

La memòria ha de completar, ampliar i comentar la informació subministrada pels altres documents que formen els comptes anuals i com a mínim ha de contenir les indicacions establertes en el capítol segon d'aquest Pla.

L'estructura i el contingut dels documents que formen els comptes anuals s'han d'ajustar als models previstos en aquest Pla i només excepcionalment, i deixant-ne constància i justificació a la memòria, es pot modificar d'un exercici a l'altre.

Tal com estableix la Llei de societats anònimes i de responsabilitat limitada, els models dels comptes anuals abreujats podran ser utilitzats pels empresaris que durant dos exercicis consecutius reuneixin, almenys, dues de les circumstàncies següents:

- a) Que el total de les partides de l'actiu no superi els tres milions sis-cents mil euros.
- b) Que l'import de la xifra total anual d'ingressos no superi els sis milions d'euros.
- c) Que el nombre de treballadors durant l'exercici no sigui superior a vint-i-cinc.

A més, quan compleixin els criteris anteriors, els empresaris no estaran obligats a formular l'estat de flux d'efectiu.

En l'exercici social de la seva constitució, en el d'inici de les seves activitats o en el primer exercici que es tanqui amb posterioritat a l'entrada en vigor d'aquest

Pla, els empresaris podran aplicar els models abreujats de comptes anuals si reuneixen, al tancament d'aquest exercici, almenys dos de les tres circumstàncies expressades anteriorment.

Igualment, la Llei de comptabilitat dels empresaris estableix el règim simplificat, que inclou un balanç simplificat, un compte de pèrdues i guanys simplificat i les notes explicatives, i el podran aplicar els empresaris que tinguin una xifra total anual d'ingressos inferior a 600.000 euros i que adicionalment no pertanyin a un grup d'empreses, d'acord amb el que s'estableix en l'apartat d'"actius financers", i no estiguin subjectes a les normes sobre ordenació i supervisió del sistema financer andorrà o altres amb supervisió o ordenació específica.

En l'exercici social de la seva constitució, en el d'inici de les seves activitats o en el primer exercici que es tanqui amb posterioritat a l'entrada en vigor d'aquest Pla, els empresaris podran aplicar aquest règim si, al tancament d'aquest exercici, la xifra total anual d'ingressos és inferior a 600.000 euros.

B) Elements que formen els comptes anuals

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

- L'actiu comprèn béns, drets i altres recursos controlats econòmicament per l'empresari, resultants de successos passats, dels quals s'espera que l'empresari obtingui beneficis o rendiments econòmics en el futur i que s'han de classificar de forma separada i en funció de la seva afectació com a actiu fix o no corrent o com a actiu circulant o corrent.

L'actiu corrent comprèn els elements que l'empresari espera que es vinguin, consumeixin o realitzin en el transcurs del cicle normal d'explotació, els altres el venciment, alienació o realització dels quals s'espera que es produeixi en el termini d'un any des de la data de tancament de l'exercici, els actius financers classificats com de negociació, excepte els derivats a llarg termini, i l'efectiu i equivalents.

Els altres béns, drets i altres recursos econòmics no referits a l'apartat anterior han de classificar-se com a actiu fix o no corrent.

A aquests efectes, s'entén per cicle normal d'explotació el període de temps que transcorre entre l'adquisició dels actius que s'incorporen al procés productiu i la realització dels productes en forma d'efectiu o equivalents a l'efectiu. Quan el cicle normal d'explotació no sigui clarament identificable, s'assumeix que és d'un any.

- El passiu comprèn les obligacions actuals de l'empresari, sorgides de successos passats, l'extinció de les quals l'empresari espera que produeixi una disminució dels recursos que puguin produir beneficis econòmics o rendiments econòmics en el futur i que s'han de classificar de forma separada com a passiu no corrent o com a passiu circulant o corrent.

- El passiu corrent comprèn les obligacions vinculades al cicle normal d'explotació que l'empresari espera liquidar en el transcurs d'aquest, així com les obligacions el venciment o extinció de les quals s'espera que es produeixi en el termini d'un any des de la data de tancament de l'exercici; en particular, les obligacions per a les quals l'empresari no disposi d'un dret incondicional a diferir el seu pagament en l'esmentat termini. També s'hi inclouen els passius financers classificats com de negociació, excepte els derivats a llarg termini.

Les restants obligacions no referides en l'apartat anterior s'han de classificar com a passiu no corrent.

- El patrimoni net són els actius que queden un cop deduïts tots els passius i inclou les aportacions efectuades pels propietaris o pels socis que no tinguin la consideració de passius així com els resultats acumulats i altres variacions que l'afecten i se n'ha de diferenciar els fons propis de les restants partides que l'integren.

Els elements que, quan compleixin els criteris de reconeixement que s'estableixen posteriorment, es registren en el compte de pèrdues i guanys o, si escau, directament a l'estat de canvis en el patrimoni net, són:

- Els ingressos comprenen els increments del patrimoni net produïts durant l'exercici a què es refereixen els comptes anuals com a conseqüència d'un augment del valor dels actius o d'una disminució del valor dels passius, sempre que no tinguin l'origen en aportacions dels propietaris o dels socis.

- Les despeses comprenen els decrements del patrimoni net produïts durant l'exercici a què es refereixen els comptes anuals com a conseqüència d'una disminució del valor dels actius o d'un augment del valor dels passius, sempre que no tinguin l'origen en distribucions als socis o propietaris, en la seva condició de tals.

IV. Criteris de registre o reconeixement comptable

El registre o reconeixement comptable és el procés pel qual s'incorporen al balanç, el compte de pèrdues i guanys o l'estat de canvis en el patrimoni net, els elements dels comptes anuals, d'acord amb el que disposen les normes de registre relatives a cada un d'ells, inclosos en la segona part d'aquest Pla de comptabilitat.

El registre dels elements procedirà quan, complint-se la seva definició inclosa en l'apartat anterior, es compleixin els criteris de probabilitat en l'obtenció o cessió de recursos que incorporin beneficis o rendiments econòmics i el seu valor pugui determinar-se amb un grau de fiabilitat adequat. Quan el valor s'hagi d'estimar, l'ús d'estimacions raonables no en menyscaba la fiabilitat. En particular:

1. Els actius s'han de reconèixer al balanç quan sigui probable l'obtenció, a partir dels mateixos actius, de beneficis o rendiments econòmics per a l'empresari en el futur, i sempre que es puguin valorar amb fiabilitat. El reconeixement comptable d'un actiu implica també el reconeixement simultani d'un passiu, la disminució d'un altre actiu o el reconeixement d'un ingrés o altres increments en el patrimoni net.

2. Els passius s'han de reconèixer al balanç quan sigui probable que, al seu venciment i per liquidar l'obligació, s'hagin d'entregar o cedir recursos que incorporin beneficis o rendiments econòmics futurs,

i sempre que es puguin valorar amb fiabilitat. El reconeixement comptable d'un passiu implica el reconeixement simultani d'un actiu, la disminució d'un altre passiu o el reconeixement d'una despesa o altres decrements en el patrimoni net.

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

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

V. Criteris de valoració

La valoració és el procés pel qual s'assigna un valor monetari a cadascun dels elements integrants dels comptes anuals, d'acord amb el que es disposa en les normes de valoració relatives a cadascun d'ells, inclosos en la segona part d'aquest Pla general de comptabilitat.

A aquest efecte, s'han de tenir en compte els següents criteris valoratius i definicions relacionades:

Cost històric o cost

El cost històric o cost d'un actiu és el seu preu d'adquisició o cost de producció.

El cost històric d'un passiu és el valor que correspongui a la contrapartida rebuda a canvi d'incórrer en el deute o, en alguns casos, la quantitat d'efectiu i altres actius líquids equivalents que s'espera lliurar per liquidar un deute en el curs normal del negoci.

Valor raonable

És l'import pel qual pot ser adquirit un actiu o liquidat un passiu, entre parts interessades i degudament informades, que realitzin una transacció en condicions d'independència mútua. El valor raonable s'ha de determinar sense deduir

els costos de transacció en què es pugui incórrer en la seva alienació.

Amb caràcter general, el valor raonable es calcularà amb referència a un valor de mercat fiable, i el preu de cotització en un mercat actiu n'és la millor referència. S'entén per mercat actiu aquell en què es donin les condicions següents:

- Els béns o serveis intercanviats al mercat són homogenis,

- Es poden trobar pràcticament en qualsevol moment compradors o venedors per a un determinat bé o servei, i

- Els preus són coneguts i fàcilment accessibles per al públic. Aquests preus, a més, reflecteixen transaccions de mercat reals, actuals i produïdes amb regularitat.

Per als elements respecte als quals no hi hagi un mercat actiu, el valor raonable s'obindrà, si escau, mitjançant l'aplicació de models i tècniques de valoració, que en qualsevol cas han de ser consistents amb les metodologies acceptades i utilitzades pel mercat per a la fixació de preus, i s'ha de fer servir, si n'hi ha, la tècnica de valoració utilitzada pel mercat que hagi demostrat que és la que obté unes estimacions més realistes dels preus.

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

Quan correspongui aplicar la valoració pel valor raonable, els elements que no es puguin valorar de manera fiable, ja sigui per referència a un valor de mercat o mitjançant l'aplicació dels models i tècniques de valoració generalment acceptats, s'han de valorar, segons que correspongui, pel seu cost amortitzat o pel seu preu d'adquisició o cost de producció, minorat, si escau, per les partides correctores del seu valor que puguin correspondre, i s'ha de fer esment en la memòria d'aquest fet i de les circumstàncies que el motiven.

Valor revalorat

El valor revalorat és el valor raonable d'un actiu en el moment de la seva revaloració, menys l'amortització acumulada i les pèrdues per deteriorament acumulades posteriorment.

Tota revaloració haurà de ser justificada per una taxació d'un expert independent, de solvència tècnica contrastada.

Valor net realitzable

El valor net realitzable d'un actiu és l'import que l'empresari pot obtenir per la seva alienació al mercat, en el curs normal del negoci, deduint els costos estimats necessaris per portar-la a terme, així com, en el cas de les primeres matèries i dels productes en curs, els costos estimats necessaris per acabar la seva producció, construcció o fabricació.

Valor en ús

El valor en ús d'un actiu o d'una unitat generadora d'efectiu és el valor actual dels fluxos futurs estimats d'efectiu que s'espera que derivin tant de la seva utilització en el curs normal del negoci com de la seva eventual alienació o una altra forma de disposició, tenint en compte l'estat actual i actualitzats a un tipus d'interès de mercat sense risc, ajustat pels riscos específics de l'actiu que no hagin ajustat les estimacions de fluxos d'efectiu futurs.

Les projeccions de fluxos d'efectiu s'han de basar en hipòtesis raonables i fonamentades; normalment la quantificació o la distribució dels fluxos d'efectiu està sotmesa a incertesa, i aquesta s'ha de considerar assignant probabilitats a les diverses estimacions de fluxos d'efectiu. En qualsevol cas, aquestes estimacions han de tenir en compte qualsevol altra assumpció que els participants en el mercat considerarien, com ara el grau de liquiditat inherent a l'actiu valorat.

Costos de venda

Són els costos incrementals directament atribuïbles a la venda d'un actiu en què l'empresari no hauria incorregut si no hagués pres la decisió de vendre, excloses les despeses financeres. S'hi inclouen les despeses legals necessàries per transferir la propietat de l'actiu i les comissions de venda.

Valor actual

El valor actual és l'import dels fluxos d'efectiu a rebre o pagar en el curs normal

del negoci, segons es tracti d'un actiu o d'un passiu, respectivament, actualitzats a un tipus de descompte adequat.

Cost amortitzat

El cost amortitzat d'un instrument financer és l'import al qual inicialment va ser valorat un actiu financer o un passiu financer, menys els reemborsaments de principal que s'hagin produït, més o menys, segons procedeixi, la part imputada en el compte de pèrdues i guanys de la diferència entre l'import inicial i el valor de reemborsament en el venciment, mitjançant la utilització del mètode del tipus d'interès efectiu i, minorat en el cas dels actius financers, per qualsevol reducció de valor per deteriorament que hagi estat reconeguda, ja sigui directament com una disminució de l'import de l'actiu o mitjançant un compte corrector del seu valor.

El tipus d'interès efectiu és el tipus d'actualització que iguala el valor en llibres d'un instrument financer amb els fluxos d'efectiu estimats al llarg de la seva vida esperada, a partir de les seves condicions contractuals i sense considerar les pèrdues per risc de crèdit futures.

Valor comptable o en llibres

El valor comptable o en llibres és l'import net pel qual un actiu o un passiu es troba registrat en el balanç, una vegada deduïda, en el cas dels actius, la seva amortització acumulada i qualsevol correcció valorativa per deteriorament acumulada que se n'hagi registrat.

Valor residual

El valor residual d'un actiu és l'import estimat que l'empresari espera obtenir en el moment actual per la seva venda o una altra forma de disposició, una vegada deduïts els costos de venda, prenent en consideració que l'actiu hauria aconseguit l'antiguitat i altres condicions que s'espera que tingui al final de la seva vida útil.

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

La vida econòmica és el període durant el qual s'espera que l'actiu sigui

utilitzable per part d'un o més usuaris o el nombre d'unitats de producció que s'espera obtenir de l'actiu per part d'un o més usuaris.

Costos de transacció atribuïbles a un actiu o passiu financer

Són els costos incrementals directament atribuïbles a la compra, emissió, alienació o una altra forma de disposició d'un actiu financer, o a l'emissió o assumpció d'un passiu financer, en què no s'hauria incorregut si l'empresari no hagués realitzat la transacció. S'hi inclouen els honoraris i les comissions pagades a agents, assessors i intermediaris, com ara les de corretatge, les despeses d'intervenció de fedatari públic i altres, així com els impostos i altres drets que recaiguin sobre la transacció, i se n'exclouen les primes o els descomptes obtinguts en la compra o l'emissió, les despeses financeres, els costos de manteniment i els administratius interns.

VI. Informació comparativa

En cadascuna de les partides dels documents que formen els comptes anuals hi ha de figurar, a més de les xifres de l'exercici a què es refereixen, les corresponents a l'exercici immediatament anterior.

La informació comparativa també s'ha d'incloure respecte a la informació descriptiva i narrativa continguda a la memòria si resulta rellevant per a la comprensió dels comptes anuals de l'exercici en curs.

Si es modifica la presentació o classificació de partides en els comptes anuals:

- Les xifres comparatives també han de reclassificar-se per tal que siguin comparables amb les de l'exercici en curs, llevat que tal reclassificació resulti impossible.
- S'ha de revelar informació sobre:
 - (i) La naturalesa de la reclassificació.
 - (ii) L'import de cada partida o classe de partides que s'hagin reclassificat.
 - (iii) Les raons de la reclassificació.

Si no resulta possible reclassificar les xifres comparatives, s'ha de comentar el motiu per no reclassificar els imports i la naturalesa dels ajustos que s'hau-

rien posat de manifest si s'haguessin reclassificat els imports.

En el primer exercici que es tanqui amb posterioritat a la data d'entrada en vigor d'aquest Pla, els empresaris no estaran obligats a presentar xifres comparatives.

VII. Operacions en moneda diferent de l'euro

Els empresaris andorrans tindran l'euro com a moneda de registre en els seus llibres de comptabilitat i de presentació dels seus comptes anuals.

Les transaccions en moneda diferent de l'euro es registraran en el moment del seu reconeixement inicial en euros, aplicant el tipus de canvi vigent a la data de l'operació.

Es podrà utilitzar un tipus de canvi mitjà mensual per a totes les operacions que tinguin lloc en aquest interval de temps, a cada una de les classes de moneda estrangera utilitzades per l'empresari, sempre que el tipus mitjà no hagi fluctuat de forma significativa en l'interval de temps considerat.

Al tancament de cada exercici, les partides monetàries es convertiran a euros aplicant el tipus de canvi de tancament. Les partides monetàries són l'efectiu i els actius i passius que es rebran o pagaran a través d'una quantitat fixa o determinable d'unitats monetàries.

Les diferències de canvi derivades de la liquidació de les partides monetàries, o de la conversió a tipus diferents dels utilitzats en el moment del reconeixement inicial, es reconeixeran al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què sorgeixen.

Al tancament de cada exercici les partides no monetàries valorades a cost històric es mantindran al tipus de canvi existent en el moment del reconeixement inicial.

Al tancament de cada exercici les partides no monetàries valorades a valor raonable es valoraran al tipus de canvi de la data d'estimació del valor raonable. Les diferències de canvi es consideren un component més de la variació del valor raonable de les partides no monetàries, i es reconeixen com un component més de la variació.

VIII. Canvis en criteris comptables, errors i estimats comptables

Quan es produeixi un canvi de criteri comptable, aquest s'aplicarà de forma retroactiva, d'acord amb el principi d'uniformitat, i el seu efecte es calcularà des de l'exercici més antic per al qual es disposi d'informació. Aquest canvi motivarà el corresponent ajustament per l'efecte acumulat de les variacions dels actius i passius en el saldo inicial del patrimoni net de l'exercici més antic presentat, així com la modificació de les xifres comparatives dels exercicis als quals afecti el canvi. En la correcció d'errors relatius a exercicis anteriors seran d'aplicació les mateixes regles.

Els canvis en els estimats comptables són conseqüència de l'obtenció d'informació addicional, d'una major experiència o del coneixement de nous fets i no es consideraran canvis de criteri comptable. El canvi d'estimats comptables s'aplicarà prospectivament i el seu efecte s'imputarà, segons la naturalesa de l'operació de què es tracti, com a ingrés o despesa en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es produeixi el canvi futur. L'eventual efecte en exercicis futurs s'anirà imputant en el transcurs dels mateixos exercicis.

Sempre que es produeixin canvis de criteri comptable o correcció d'errors relatius a exercicis anteriors, s'haurà d'incorporar la corresponent informació en la memòria dels comptes anuals. Així mateix, s'informarà en la memòria dels canvis en estimats comptables que hagin produït efectes significatius en l'exercici actual, o que puguin produir-los en exercicis posteriors.

IX. Fets posteriors

Els fets posteriors són esdeveniments, ja siguin favorables o desfavorables, que tenen lloc entre la data de tancament de l'exercici i la data de formulació dels comptes anuals.

En l'elaboració dels comptes anuals es distingiran dos tipus de fets posteriors:

- a) Els que proporcionen una evidència addicional pel que fa a situacions que ja existien a la data de tancament de l'exercici, l'efecte dels quals es recollirà als comptes anuals de l'empre-

sari i se n'informarà convenientment a la memòria.

- b) Els fets posteriors que evidencien condicions sorgides amb posterioritat a la data de tancament, dels quals únicament s'informarà a la memòria.

Capítol primer. Normes per al reconeixement, la valoració i la baixa dels elements dels comptes anuals

Les normes per al reconeixement, la valoració i la baixa dels elements dels comptes anuals desenvolupen els principis comptables i altres disposicions contingudes al capítol preliminar d'aquest Pla. Incorporen criteris i regles aplicables a diferents transaccions o fets econòmics, com també a diversos elements patrimonials.

Les normes per al reconeixement, la valoració i la baixa dels elements dels comptes anuals que es descriuen a continuació són d'aplicació obligatòria.

Secció 1a. Actiu

I. Immobilitzat intangible

Els immobilitzats intangibles són actius identificables, de caràcter no monetari i sense aparença física, tals com despeses d'establiment, despeses d'investigació i desenvolupament, programes informàtics, drets de traspàs, patents, propietat industrial, llicències o marques, entre d'altres.

A) Criteris de reconeixement

Per al reconeixement inicial d'un immobilitzat de naturalesa intangible, cal que, a més de complir la definició d'actiu i els criteris de registre o reconeixement comptable que conté el capítol preliminar d'aquest Pla, compleixi el criteri d'identificabilitat.

Un actiu és identificable quan compleix algun dels dos requisits següents:

- (a) Quan sigui separable, això és, susceptible de ser separat de l'entitat i venut, cedit, lliurat per a la seva explotació, arrendat o intercanviat.
- (b) Quan sorgeixi de drets legals o contractuals, amb independència que aquests drets siguin transferibles o separables de l'empresari o d'altres drets o obligacions.

Tindran la consideració de despeses d'establiment els conceptes vinculats a la posada en marxa de les operacions i sempre que no formin part d'una partida de l'immobilitzat tangible conforme a l'establert a l'apartat d'immobilitzat tangible. Les despeses d'establiment poden consistir en els costos incorreguts en l'inici d'activitats tals com costos legals i administratius suportats en la creació d'una entitat amb personalitat jurídica, desemborsaments necessaris per a l'obertura d'una nova instal·lació, una activitat o per a començar una operació, o bé costos de llançament de nous productes o processos.

Les despeses d'investigació i desenvolupament es reconeixeran com a immobilitzats intangibles quan reuneixin les condicions següents:

- Trobar-se específicament individualitzats per projectes, i el seu cost pugui ser clarament establert, per poder-se distribuir en el temps.
- Disposar de motius fundats de l'èxit tècnic i de la rendibilitat economico-comercial del projecte o projectes de què es tracti.

En el cas de no complir les condicions esmentades o que l'empresari no disposi de mitjans suficients per avaluar periòdicament la viabilitat comercial d'aquestes despeses, es registraran com a despesa de l'exercici en què s'incorren.

No es reconeixeran com a immobilitzat intangible les marques, llistes de clients i altres partides similars que hagin estat generades internament.

El fons de comerç només pot figurar en l'actiu quan el seu valor es posi de manifest en virtut d'una adquisició onerosa, en el context d'una combinació de negocis. El seu import s'ha de determinar d'acord amb el que s'estableix en les normes internacionals de comptabilitat (NIIF 3), o la norma internacional que pugui modificar-la o substituir-la, i s'ha d'assignar des de la data d'adquisició entre cadascuna de les unitats generadores d'efectiu o grups d'unitats generadores d'efectiu de l'empresari, sobre els quals s'espera que recaiguin els beneficis de les sinergies de la combinació de negocis.

Els actius adquirits a través de contractes d'arrendament financer es classificaran com a immobilitzats intangibles quan

tinguin aquesta naturalesa. Els criteris que cal seguir per al reconeixement, la valoració i la baixa es recullen dins l'apartat dedicat als immobilitzats tangibles.

L'empresari podrà incrementar el cost dels immobilitzats intangibles amb l'import de les despeses financeres d'acord amb els criteris previstos per als immobilitzats tangibles.

Els immobilitzats intangibles es classificaran com a actiu circulant ("altres actius no corrents en venda") quan es trobin disponibles per a la seva venda immediata en les seves condicions actuals, i sempre que la venda sigui altament probable.

B) Valoració

Els immobilitzats intangibles es valoraran pel seu preu d'adquisició o cost de producció menys la seva amortització acumulada i, si escau, menys qualsevol pèrdua per deteriorament.

El preu d'adquisició o cost de producció es determinarà segons els mateixos criteris previstos per als immobilitzats tangibles.

L'empresari determinarà si la vida útil d'un immobilitzat intangible és definida o indefinida. Un immobilitzat intangible tindrà una vida indefinida quan, sobre la base d'una anàlisi de tots els factors rellevants, no hi hagi un límit previsible del període a través del qual s'espera que l'actiu generi entrades de fluxos nets d'efectiu per a l'empresari.

C) Amortització, pèrdues per deteriorament i baixa de balanç

Els criteris per reflectir l'amortització dels actius amb vida útil definida, el deteriorament i la baixa del balanç dels immobilitzats intangibles seran els mateixos previstos per als immobilitzats tangibles.

Les despeses d'establiment s'amortitzen, en tot cas, en un període màxim de 5 anys.

Les despeses d'investigació i desenvolupament s'amortitzaran dins del termini màxim de 5 anys des de la finalització del projecte d'investigació o desenvolupament que hagi estat capitalitzat. En cas que sorgeixin dubtes raonables sobre l'èxit tècnic o la rendibilitat econòmicocomercial del projecte, les despeses

capitalitzades es reconeixeran directament a pèrdues.

Les empreses podran optar pel tractament del fons de comerç previst en les normes internacionals de comptabilitat (NIIF 3), o la norma internacional que pugui modificar-la o substituir-la. En aquest cas, si escau, haurà de practicar les correccions de valor pertinents en cas de deteriorament. Les pèrdues per deteriorament del fons de comerç tindran caràcter irreversible, i es realitzaran amb càrrec al compte de resultats. Les empreses que optin per aquesta opció hauran de sotmetre els seus comptes anuals a auditoria.

A efectes de simplificació en les empreses que ho desitgin, el fons de comerç s'amortitzarà de forma sistemàtica en un període màxim de 5 anys des de la seva adquisició o superior a 5 anys sempre que aquest període no excedeixi la vida útil de l'actiu i que es justifiqui a la memòria dels comptes anuals l'ampliació del termini.

Els restants elements de l'immobilitzat intangible amb una vida útil indefinida no s'amortitzaran, si bé haurà d'analitzar-se el seu eventual deteriorament sempre que hi ha indicis del mateix deteriorament, i com a mínim anualment. La vida útil d'un l'immobilitzat intangible que no s'amortitzi es revisarà cada exercici per determinar si hi ha fets i circumstàncies que permetin seguir mantenint una vida útil indefinida per aquest actiu. En cas contrari, es canviarà la vida útil d'indefinita a definida d'acord amb els criteris per al tractament d'errors i canvis en estimats comptables.

La resta d'immobilitzats intangibles de vida definida s'amortitzaran de forma sistemàtica durant la seva vida útil. A títol indicatiu s'estableix un període màxim de 5 anys. No obstant això, es podran amortitzar en un període superior a 5 anys sempre que aquest període no excedeixi la vida útil de l'actiu i que es justifiqui a la memòria dels comptes anuals l'ampliació del termini.

II. Immobilitzat tangible

Els immobilitzats tangibles són actius tangibles, no corrents, de caràcter no monetari i destinats a servir de forma duradora en les activitats de l'empresari.

A) Criteris de reconeixement

Es reconeixerà un immobilitzat tangible quan s'estimi probable la percepció de beneficis econòmics derivats d'aquest actiu i el seu cost es pugui estimar de manera fiable.

Els immobilitzats tangibles es classificaran com a actiu circulant ("altres actius no corrents en venda") quan es trobin disponibles per a la seva venda immediata en les seves condicions actuals, i sempre que la venda sigui altament probable.

B) Valoració

Valoració en el moment inicial

Els immobilitzats tangibles es valoraran pel seu preu d'adquisició o cost de producció menys la seva amortització acumulada i, si escau, menys qualsevol pèrdua per deteriorament.

El preu d'adquisició comprèn el valor raonable de qualsevol contraprestació lliurada, minorada de qualsevol descompte o rebaixa en el preu, més el conjunt de desemborsaments dineraris, realitzats o compromesos, inclosos, si és el cas, els costos directament relacionats amb la ubicació de l'actiu en el lloc i en les condicions necessaris perquè pugui operar de la forma prevista per l'empresari, tals com el transport, la seva instal·lació, els honoraris professionals per serveis legals, els impostos no recuperables, així com l'estimació inicial dels costos de desmantellament, enretirament i rehabilitació del lloc sobre el qual se situarà l'actiu, sempre que es reconeguin els passius que en aquest cas siguin preceptius. El reconeixement de costos cessarà quan l'actiu estigui en condicions d'explotació en la forma prevista inicialment.

El cost de producció d'un actiu construït o fabricat pel mateix empresari s'obtindrà afegint al cost d'adquisició de les matèries primeres i altres matèries consumibles utilitzades, altres costos directament imputables, així com la part que raonablement li correspongui dels costos indirectes, en la mesura que corresponguin al període de construcció o fabricació. El procés de distribució dels costos indirectes fixos als costos de producció es basarà en la capacitat normal de treball dels mitjans de producció.

Els costos de renovació, ampliació o millora seran incorporats a l'actiu com a major valor del bé en la mesura que suposin un augment de la seva capacitat, productivitat o allargament de la seva vida útil i sempre que sigui possible conèixer o estimar raonablement el valor en llibres dels elements que, per haver estat substituïts, han de ser donats de baixa del balanç.

Les despeses de manteniment i reparació, tals com els consumibles i els de petits components, que no incrementen la vida útil de l'actiu es reconeixeran com a despeses en l'exercici de la seva meritació.

Els immobilitzats tangibles que siguin constantment renovats i el valor global dels quals sigui d'import poc significatiu per a l'empresari podran ser reflectits en l'actiu per una quantitat i un valor fix si la seva quantitat, el seu valor i el seu consum no varien sensiblement.

Els actius fixos adquirits amb pagament ajornat es reconeixeran per un import equivalent al seu preu de comptat, i es reflectirà un passiu financer pel mateix import pendent de pagament. Els interessos d'ajornament s'entendrà que es meriten tot i que no figurin expressament en el contracte.

En els immobilitzats que necessitin un període de temps substancial per trobar-se en condicions d'explotació (per exemple, un període de temps superior a un any), l'empresari podrà incloure en el preu d'adquisició o cost de producció les despeses financeres que s'hagin meritat abans de la posada en condicions de funcionament de l'immobilitzat tangible i que hagin estat girades pel proveïdor o corresponguin a préstecs o un altre tipus de finançament aliè, específic o genèric, directament atribuïble a l'adquisició, fabricació o construcció.

Permutes d'immobilitzats tangibles

En les operacions de permuta, l'immobilitzat tangible rebut es valorarà pel valor raonable del bé entregat més, si escau, les contrapartides monetàries que s'hagin lliurat a canvi, sempre justificat amb un informe d'un expert independent. En cas contrari o que aquest no es pugui estimar de manera fiable, pel valor comptable del bé entregat a canvi més, si escau, les contrapartides monetàries

que s'hagin lliurat a canvi. Les diferències de valoració que puguin sorgir en donar de baixa l'element entregat a canvi es registraran al compte de pèrdues i guanyos.

Els empresaris que optin per aquesta opció hauran de sotmetre els seus comptes anuals a auditoria.

Valoració posterior

Amb posterioritat al seu reconeixement inicial, els immobilitzats tangibles es valoraran pel seu preu d'adquisició o cost de producció menys la seva amortització acumulada i, si escau, menys qualsevol pèrdua per deteriorament.

Les societats anònimes i de responsabilitat limitada podran actualitzar el valor comptable dels seus actius d'acord amb el que estableix l'article 24 de la Llei de comptabilitat dels empresaris tot complint el que preveuen les normes internacionals de comptabilitat (NIC16 o la norma internacional que pugui modificar-la o substituir-la), i comptabilitzaran els actius pel seu valor revalorat, que serà el valor raonable, en el moment de la revaloració, menys l'amortització acumulada i les pèrdues per deteriorament acumulades posteriorment. Les revaloracions es faran sobre tots els actius de les mateixes característiques que tingui la societat i sempre a partir de l'evidència basada en la taxació realitzada per experts externs independents qualificats professionalment, i sempre que hi hagi un mercat suficientment líquid i profund.

Les societats anònimes i de responsabilitat limitada que optin per aquesta opció hauran de sotmetre els seus comptes anuals a auditoria.

Quan s'incrementi el valor en llibres d'un actiu com a conseqüència d'una revaloració, tal increment es portarà directament a un compte de reserves de revaloració, dins del patrimoni net. No obstant això, l'increment es reconeixerà en el resultat de l'exercici en la mesura que suposi una reversió d'una disminució per devaluació del mateix actiu, que s'hagués reconegut prèviament amb càrrec a resultats.

Quan es redueixi el valor en llibres d'un actiu com a conseqüència d'una revaloració, tal disminució es portarà directament al patrimoni net contra

qualsevol reserva de revaloració reconeguda prèviament en relació amb el mateix actiu, en la mesura que tal disminució no excedeixi el saldo de l'esmentat compte de reserva de revaloració, que en aquest cas es faria amb càrrec a resultats.

C) Amortització

El preu d'adquisició, cost revalorat o el cost de producció dels immobilitzats tangibles, net del seu valor residual, s'amortitzaran sistemàticament durant la seva vida útil amb càrrec al compte de pèrdues i guanys, des que l'actiu estigui en condicions d'explotació fins que es doni de baixa del balanç.

El mètode d'amortització haurà de reflectir el patró esperat de la generació dels beneficis econòmics amb què contribuirà en el futur l'actiu.

A títol indicatiu, una estimació de vida útil generalment acceptada pels immobilitzats tangibles és la següent:

Descripció	Anys de vida útil
Edificis i altres construccions	25 - 50
Instal·lacions tècniques	4-10
Maquinària	5-12
Utilitatge i altres instal·lacions	3-5
Mobiliari	4-12
Equipament informàtic	2-5
Elements de transport	4-10

En el cas d'adquirir edificis i altres construccions, el terreny es valorarà de forma separada, fins i tot quan s'adquireixi conjuntament. Excepte prova en contra, s'estimarà que els terrenys tenen vida indefinida, i aleshores no s'amortitzaran, mentre que les construccions s'estima que tenen vida limitada, fet pel qual s'amortitzaran, excepte en el cas en què es classifiquin com a Altres actius no corrents en venda.

Els canvis que, si escau, poguessin originar-se en el valor residual, la vida útil i el mètode d'amortització d'un actiu es tractaran com un canvi en les estimacions comptables.

D) Pèrdues per deteriorament

Hi haurà una pèrdua per deteriorament quan l'import recuperable d'un actiu sigui inferior al seu valor en llibres. En aquests casos l'empresari procedirà a reflectir com

a valor de l'actiu l'import recuperable, tot reconeixent la pèrdua per deteriorament com a despesa de l'exercici, excepte en el cas d'actius revalorats en què la pèrdua es tractarà com una disminució de la reserva de revaloració fins a l'import límit d'aquesta reserva.

L'import recuperable de l'actiu en una data determinada es defineix com el major entre el valor raonable, deduïts els costos de venda i el seu valor d'ús per a l'empresari.

A cada tancament de balanç, l'empresari haurà d'avaluar si hi ha indicis de deteriorament de valor als seus actius. En cas d'haver-n'hi, haurà de tornar a estimar l'import recuperable de l'actiu afectat.

Les pèrdues per deteriorament no podran mantenir-se quan hagin deixat d'existir les raons que les han motivat. No obstant això, la reversió de la pèrdua per deteriorament no pot augmentar el valor comptable de l'actiu per sobre del valor comptable que hauria tingut, net d'amortitzacions, si no s'hagués registrat el deteriorament.

Un cop ajustat el deteriorament sobre l'actiu corresponent, o realitzada la reversió de la pèrdua per deteriorament, es procedirà a ajustar l'amortització sobre aquest actiu, de manera que es pugui distribuir sistemàticament, en funció del valor en llibres revisat de l'actiu, al llarg de la seva vida útil restant.

Si no és possible estimar l'import recuperable de l'actiu, l'empresari determinarà l'import recuperable de la unitat generadora d'efectiu a la qual pertanyi l'actiu d'acord amb el que estableix la norma internacional de comptabilitat número 36 (NIC36), o la norma internacional que pugui modificar-la o substituir-la en aquest apartat.

En cas que l'empresari hagi de reconèixer una pèrdua per deteriorament d'una unitat generadora d'efectiu a la qual s'hagi assignat tot o part d'un fons de comerç, s'aplicarà el que es disposa en l'apartat corresponent en la norma internacional de comptabilitat número 36 (NIC36), o la norma internacional que pugui modificar-la o substituir-la.

E) Baixa del balanç

Els immobilitzats tangibles es donaran de baixa del balanç quan s'alienin o quan

quedin permanentment retirats d'ús i no s'espera obtenir beneficis o rendiments econòmics futurs per la seva alienació, cessió o abandonament.

La diferència entre l'import net obtingut en l'alienació dels actius i el seu valor en llibres es reconeixerà en el compte de pèrdues i guanys del període en què es produeixi la baixa de l'actiu.

F) Comptabilització dels arrendaments

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 quedi obligat a prestar serveis en relació amb l'explotació o manteniment de l'actiu.

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 poden ser qualificats de forma diferent per l'arrendatari i l'arrendador.

Arrendament financer

Quan de les condicions econòmiques d'un acord d'arrendament es dedueixi que es transfereixen substancialment tots els riscos i beneficis inherents a la propietat de l'actiu objecte del contracte, l'acord s'ha de qualificar d'arrendament financer.

En un acord d'arrendament d'un actiu amb opció de compra, es presumeix que es transfereixen substancialment tots els riscos i beneficis inherents a la propietat, quan no hi hagi dubtes raonables que s'exercirà l'opció esmentada. També es presumeix, llevat que hi hagi prova en contra, la transferència, encara que no existeixi opció de compra, entre d'altres, en els casos següents:

- Contractes d'arrendament en què la propietat de l'actiu es transfereix, o que de les seves condicions es dedueixi que es transferirà a l'arrendatari en finalitzar el termini de l'arrendament.
- Contractes en què el termini de l'arrendament coincideixi o cobreixi 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.

El termini de l'arrendament és el període no revocable per al qual l'arrendatari ha contractat l'arrendament de l'actiu, juntament amb qualsevol període addicional en què aquest tingui dret a continuar amb l'arrendament, amb pagament addicional o sense, sempre que a l'inici de l'arrendament es tingui la certesa raonable que l'arrendatari exercirà l'opció.

- En els casos en què, al començament de l'arrendament, el valor actual dels pagaments mínims acordats per l'arrendament suposi la pràctica totalitat del valor raonable de l'actiu arrendat. En els pagaments mínims acordats s'inclou el pagament per l'opció de compra quan no hi hagi dubtes raonables sobre el seu exercici i qualsevol import que s'hagi garantit, directament o indirectament, i s'exclouen les quotes de caràcter contingent, el cost dels serveis i els impostos repercutibles per l'arrendador.

- Quan les especials característiques dels actius objecte de l'arrendament fan que la seva utilitat quedi restringida a l'arrendatari.

- L'arrendatari pot cancel·lar el contracte d'arrendament i les pèrdues sofertes per 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.

Comptabilitat de l'arrendatari

L'arrendatari, en el moment inicial, ha de registrar un actiu d'acord amb la seva naturalesa, segons es tracti d'un element de l'immobilitzat tangible o de l'intangible, i un passiu financer pel mateix import, que és el valor raonable de l'actiu arrendat calculat a l'inici d'aquest, sense incloure-hi els impostos repercutibles per l'arrendador. Addicionalment, les despeses directes inicials inherents a l'operació en què incorri l'arrendatari

s'han de considerar com a valor més alt de l'actiu.

La càrrega financera total s'ha de distribuir al llarg del termini de l'arrendament i s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es meriti, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu. Les quotes de caràcter contingent, enteses com els pagaments per arrendament l'import dels quals no és fix sinó que depèn de l'evolució futura d'una variable, són despeses de l'exercici en què s'hi incorri.

L'arrendatari ha d'aplicar als actius que hagi de reconèixer en el balanç com a conseqüència de l'arrendament els criteris d'amortització, deteriorament i baixa que els corresponguin segons la seva naturalesa i a la baixa dels passius financers el que disposa l'apartat de "baixa de passius financers" de la norma sobre passius financers.

Comptabilitat de l'arrendador

L'arrendador, en el moment inicial, ha de reconèixer un crèdit pel valor actual dels pagaments mínims a rebre per l'arrendament més el valor residual de l'actiu encara que no estigui garantit.

L'arrendador ha de reconèixer el resultat derivat de l'operació d'arrendament segons el que disposa l'apartat relatiu a la "Baixa del Balanç" de la norma sobre immobilitzat tangible, excepte quan sigui el fabricant o distribuïdor del bé arrendat, cas en què es consideren operacions de tràfic comercial i s'han d'aplicar els criteris continguts en la norma relativa a ingressos per vendes i prestació de serveis.

La diferència entre el crèdit comptabilitzat en l'actiu del balanç i la quantitat a cobrar, corresponent a interessos no meritats, s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es meritin els interessos, d'acord amb el mètode del tipus d'interès efectiu.

Les correccions de valor per deteriorament i la baixa dels crèdits registrats com a conseqüència de l'arrendament s'han de tractar aplicant els criteris previstos en els apartats de "deteriorament de valor" dels actius financers a cost amortitzat i "baixa d'actius financers" de la norma relativa a actius financers.

Arrendament operatiu

Es tracta d'un acord mitjançant el qual l'arrendador convé amb l'arrendatari el dret a usar un actiu durant un període de temps determinat, a canvi de percebre un import únic o una sèrie de pagaments o quotes, sense que es tracti d'un arrendament de caràcter financer.

Els ingressos i despeses, corresponents a l'arrendador i a l'arrendatari, derivats dels acords d'arrendament operatiu es consideren, respectivament, ingrés i despesa de l'exercici en què es meritin, i s'han d'imputar al compte de pèrdues i guanys.

Qualsevol cobrament o pagament que es pugui fer en contractar un dret d'arrendament qualificat d'operatiu s'ha de tractar com un cobrament o pagament anticipat per l'arrendament que s'ha d'imputar a resultats al llarg del període d'arrendament a mesura que se cedeixin o rebuin els beneficis econòmics de l'actiu arrendat.

Venda amb arrendament financer posterior

Quan per les condicions econòmiques d'una alienació, connectada a l'arrendament posterior dels actius alienats, es desprengui que es tracta d'un mètode de finançament i, en conseqüència, es tracti d'un arrendament financer, l'arrendatari no ha de variar la qualificació de l'actiu, ni reconèixer beneficis ni pèrdues derivats d'aquesta transacció. Addicionalment, ha de registrar l'import rebut amb abonament a una partida que posi de manifest el passiu financer corresponent.

La càrrega financera total s'ha de distribuir al llarg del termini de l'arrendament i s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es meriti, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu. Les quotes de caràcter contingent són despeses de l'exercici en què s'hi incorri.

L'arrendador ha de comptabilitzar el corresponent actiu financer d'acord amb l'establert en l'apartat de "comptabilitat de l'arrendador" d'aquesta norma.

Arrendaments de terrenys i edificis

Els arrendaments conjunts de terrenys i edificis s'han de classificar com a operatius o financers amb els mateixos criteris que els arrendaments d'un altre tipus d'actiu.

No obstant això, com que normalment el terreny té una vida econòmica indefinida, en un arrendament financer conjunt, els components de terreny i edifici es consideren de forma separada, i el terreny corresponent es classifica com un arrendament operatiu, llevat que s'espera que l'arrendatari adquireixi la propietat al final del període d'arrendament.

A aquests efectes, els pagaments mínims per l'arrendament s'han de distribuir entre el terreny i l'edifici en proporció als valors raonables relatius que representen els drets d'arrendament dels dos components, llevat que la distribució no sigui fiable, cas en que tot l'arrendament s'ha de classificar com a financer, tret que sigui evident que és operatiu.

G) Comptabilització de components d'un immobilitzat

Quan un bé de l'immobilitzat tangible consti de components individuals pels quals són adequats mètodes o tipus d'amortització diferents, cada component s'amortitzarà per separat. Un component separat pot ser un element físic o un element no físic que estigui relacionat amb una inspecció important o una reparació general. Una partida de l'immobilitzat tangible s'ha de dividir en parts ("components") quan aquestes parts són significatives en relació amb el cost total de la partida, la comptabilització per components s'ha de fer d'acord amb el que preveu aquest apartat i la norma internacional de comptabilitat número 16 o la norma internacional que pugui modificar-la o substituir-la.

La comptabilització per components dels immobilitzats és un mètode opcional.

Grans reparacions o revisions importants

Els costos de les grans reparacions o revisions importants s'han d'identificar i comptabilitzar com a components separats, sempre que els components esmentats s'utilitzin durant més d'un exercici.

Quan el cost de les reparacions o revisions està implícit en el cost d'un element de l'immobilitzat tangible, és necessari estimar l'import en llibres d'aquest component, ja que el cost de l'actiu no ha d'incloure cap import atribuïble a la revisió o reparació, sense po-

der duplicar els components individuals dels elements de l'immobilitzat.

L'import en llibres del component s'ha de determinar per referència al preu actual de mercat de les reparacions esmentades, i no pas al preu futur esperat.

Quan no resulti aplicable que l'empresari faci un enfocament de components, els actius corresponents a les reparacions o revisions importants es reconeixeran com a despesa en el moment de la seva meritació.

H) Inversions immobiliàries

Les inversions immobiliàries són els immobles que, en lloc de ser venuts en el decurs ordinari del negoci o de ser utilitzats com part del negoci, ja sigui per produir, prestar serveis o amb finalitat administrativa, són mantinguts amb la fi de generar rendes per lloguer, plusvàlues de la inversió, o ambdues coses alhora.

Els mateixos criteris relatius a l'immobilitzat tangible són aplicables a les inversions immobiliàries. No obstant això, si els actius són registrats pel seu valor raonable, els canvis en el valor raonable es realitzaran amb càrrec a resultats.

III. Altres actius no corrents en venda

Inclourà els actius no corrents el valor recuperable dels quals s'espera recuperar fonamentalment a través de la seva venda, sempre que es trobin disponibles per a la venda immediata en les condicions actuals i la venda sigui altament probable. També inclourà els grups d'elements alienables, entesos com el conjunt d'actius i passius associats que està previst que siguin alienats de forma conjunta en una única transacció.

Es valoraran en el moment de la seva classificació en aquesta categoria, pel menor entre el seu valor comptable previ a la seva classificació i el valor raonable deduïts els costos de venda.

Per determinar el valor comptable en el moment de la reclassificació es determinarà el deteriorament de valor en aquest moment i es registrarà, si escau, la corresponent pèrdua per deteriorament d'aquest actiu.

Mentre un actiu no corrent estigui classificat en aquesta categoria, no

s'amortitzarà, i s'hauran de registrar les corresponents pèrdues per deteriorament de manera que el valor comptable no excedeixi el valor raonable, deduïts els costos de venda.

El criteri de valoració previst anteriorment no és aplicable als actius següents, que, encara que es classifiquin a efectes de presentació en aquesta categoria, es regeixen quant a la valoració per les seves normes específiques:

- 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.

- Les inversions immobiliàries que es troben registrades pel seu valor raonable.

Les empreses que utilitzin aquest capítol del balanç hauran de sotmetre els seus comptes anuals a auditoria.

IV. Actius financers

A) Classificació

A efectes de la seva presentació en el balanç, els actius financers s'agruparan entre no corrent i corrent, en les parts previstes en el model de balanç que s'adjunta a la secció primera del capítol segon d'aquest Pla.

Aquesta norma és aplicable als actius financers següents:

- Efectiu i altres actius líquids equivalents; és a dir, la tresoreria dipositada a la caixa de l'empresari, els dipòsits bancaris a la vista i els actius financers que siguin convertibles en efectiu i el venciment dels quals en el moment de l'adquisició no sigui superior a tres mesos, sempre que no hi hagi risc significatiu de canvis de valor i formin part de la política de gestió normal de la tresoreria de l'empresari.

- Crèdits per operacions comercials: clients i deutors diversos.

- Crèdits a tercers: com ara els préstecs i crèdits financers concedits, inclosos els sorgits de la venda d'actius no corrents.

- Valors representatius de deute d'altres empreses adquirits: com ara les obligacions, bons i pagarés.

- Instruments de patrimoni d'altres empreses adquirits: accions, participacions en institucions d'inversió col·lectiva i altres instruments de patrimoni.

- Derivats amb valoració favorable per a l'empresari: entre aquests, futurs, opcions, permutes financeres i compravenda de moneda estrangera a termini.

- Altres actius financers: com ara dipòsits en entitats de crèdit, bestretes i crèdits al personal, fiances i dipòsits constituïts, dividends a cobrar i desemborsaments exigits sobre instruments de patrimoni propi.

Un actiu financer és qualsevol actiu que sigui: diners en efectiu, un instrument de patrimoni d'una altra empresa, o suposi un dret contractual a rebre efectiu o un altre actiu financer, o a intercanviar actius o passius financers amb tercers en condicions potencialment favorables.

Un derivat financer és un instrument financer que compleix les característiques següents:

1. El seu valor canvia en resposta als canvis en variables com ara els tipus d'interès, els preus d'instruments financers i primeres matèries cotitzades, els tipus de canvi, les qualificacions creditícies i els índexs sobre aquests i que en el cas de no ser variables financeres no han de ser específiques per a una de les parts del contracte.

2. No requereix una inversió inicial o bé requereix una inversió inferior a la que requereix un altre tipus de contractes en els quals es podria esperar una resposta similar davant canvis en les condicions de mercat.

3. Es liquida en una data futura.

Així mateix, aquesta norma és aplicable en el tractament de les transferències d'actius financers, com els descomptes comercials i les operacions de facturatge.

B) Reconeixement

L'empresari ha de reconèixer un actiu financer en el seu balanç quan es converteixi en una part obligada del contracte o negoci jurídic d'acord amb les seves disposicions.

C) Valoració

Els actius financers, als efectes de la seva valoració, es classifiquen en alguna de les categories següents:

1. Actius financers a cost amortitzat

En aquesta categoria es classifiquen, llevat que sigui aplicable el que disposa l'apartat 2 següent, els:

a) Crèdits per operacions comercials: són els actius financers (clients i deutors diversos) que s'originen en la venda de béns i la prestació de serveis per operacions de tràfic de l'empresari; i

b) Altres actius financers a cost amortitzat: són els actius financers que, no sent instruments de patrimoni ni derivats, no tenen origen comercial i els cobraments dels quals són de quantia determinada o determinable. És a dir, comprèn els crèdits diferents del tràfic comercial, els valors representatius de deute adquirits, cotitzats o no, els dipòsits en entitats de crèdit, bestretes i crèdits al personal, les fiances i dipòsits constituïts, els dividends a cobrar i els desemborsaments exigits sobre instruments de patrimoni.

Valoració inicial

Els actius financers inclosos en aquesta categoria s'han de valorar inicialment pel cost, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles; no obstant això, aquests últims es poden registrar en el compte de pèrdues i guanys en el moment del seu reconeixement inicial.

No obstant el que assenyala el paràgraf anterior, els crèdits per operacions comercials amb venciment no superior a un any i que no tinguin un tipus d'interès contractual, així com les bestretes i crèdits al personal, les fiances, els dividends a cobrar i els desemborsaments exigits sobre instruments de patrimoni, l'import dels quals s'espera rebre en el curt termini, es poden valorar pel seu valor nominal quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

Valoració posterior

Els actius financers inclosos en aquesta categoria s'han de valorar pel seu cost amortitzat. Els interessos meritats s'han de comptabilitzar en el compte de

pèrdues i guanys, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu.

Les aportacions realitzades com a conseqüència d'un contracte de comptes en participació i similars s'han de valorar al cost, incrementat o disminuït pel benefici o la pèrdua, respectivament, que correspongui a l'empresari com a participació no gestor, i menys, si escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament.

No obstant això, els actius amb venciment no superior a un any que, d'acord amb el que disposa l'apartat anterior, es valorin inicialment pel seu valor nominal, s'han de continuar valorant per l'esmentat import, llevat que s'hagin deteriorat.

Deteriorament del valor

Almenys al tancament de l'exercici, s'han d'efectuar les correccions valoratives necessàries sempre que hi hagi evidència objectiva que el valor d'un actiu financer o d'un grup d'actius financers amb similars característiques de risc valorats col·lectivament s'ha deteriorat com a resultat d'un o més esdeveniments que hagin tingut lloc després del seu reconeixement inicial i que ocasionin una reducció o retard en els fluxos d'efectiu estimats futurs, que poden venir motivats per la insolvència del deutor.

La pèrdua per deteriorament del valor d'aquests actius financers és la diferència entre el seu valor en llibres i el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs que s'estima que generaran, descomptats al tipus d'interès efectiu calculat en el moment del seu reconeixement inicial. Per als actius financers a tipus d'interès variable, s'ha d'utilitzar el tipus d'interès efectiu que correspongui a la data de tancament dels comptes anuals d'acord amb les condicions contractuals. En el càlcul de les pèrdues per deteriorament d'un grup d'actius financers es poden utilitzar models basats en fórmules o mètodes estadístics.

Si escau, com a substitut del valor actual dels fluxos d'efectiu futurs s'ha d'utilitzar el valor de cotització de l'actiu, sempre que aquest sigui suficientment fiable per considerar-lo representatiu del valor que pugui recuperar l'empresari.

Les correccions valoratives per deteriorament, així com la seva reversió quan l'import de la pèrdua disminueixi per causes relacionades amb un esdeveniment

posterior, s'han de reconèixer com una despesa o un ingrés, respectivament, en el compte de pèrdues i guanys. La reversió del deteriorament té com a límit el valor en llibres del crèdit que estaria reconegut en la data de reversió si no s'hagués registrat el deteriorament del valor.

Es podrà reconèixer pèrdues per deteriorament dels préstecs i les partides per cobrar basades en un percentatge global fins a un màxim del 2%, o superior, si aquest és el resultat de l'experiència històrica. Aquests percentatges es podran modificar per la Llei de pressupost.

1. Actius financers de negociació

Es considera que un actiu financer (préstec o crèdit comercial o no, valor representatiu de deute, instrument de patrimoni o derivat) es posseeix per negociar quan:

a) S'origini o s'adquireixi amb el propòsit de vendre'l en el curt termini (per exemple: valors representatius de deute, sigui quin sigui el seu termini de venciment, o instruments de patrimoni, cotitzats, que s'adquireixen per vendre'ls en el curt termini); o

b) Sigui un instrument financer derivat, sempre que no sigui un contracte de garantia financera ni hagi estat designat com a instrument de cobertura. A aquests efectes:

- Un contracte de garantia financera és el que exigeix que l'emissor efectui pagaments específics per reemborsar el tenidor per la pèrdua en què incorre quan un deutor específic incompleixi l'obligació de pagament d'acord amb les condicions, originals o modificades, d'un instrument de deute, com ara una fiança o un aval.

- Un derivat és designat com a instrument de cobertura per cobrir un risc específicament identificat que pot tenir impacte en el compte de pèrdues i guanys, com pot ser la cobertura del risc de tipus de canvi relacionat amb compres i vendes en moneda estrangera o la contractació d'una permuta financera per cobrir el risc de tipus d'interès.

L'empresari no pot reclassificar un actiu financer inclòs inicialment en aquesta categoria en altres, excepte quan sigui procedent qualificar una inversió com a

inversió en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup o associades.

No es pot reclassificar cap actiu financer inclòs en les restants categories que preveu aquesta norma a la categoria de negociació.

Valoració inicial

Els actius financers de negociació s'han de valorar inicialment pel cost, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada. Els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici.

Si es tracta d'instruments de patrimoni ha de formar part de la valoració inicial l'import dels drets preferents de subscripció i similars que, si escau, s'hagin adquirit.

Valoració posterior

Els actius financers de negociació s'han de valorar pel seu valor raonable, sense deduir els costos de transacció en què es pugui incórrer en la seva alienació.

Els canvis que es produeixin en el valor raonable s'han d'imputar en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici.

3. Actius financers a cost

En aquesta categoria s'han de classificar les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades i els altres instruments de patrimoni llevat que a aquests últims els sigui aplicable el que disposa l'apartat 2 anterior.

A efectes d'aquest Pla, s'entendrà per empresa del grup la que estigui vinculada a l'empresari per una relació anàloga a la prevista en l'article 34 de la Llei de comptabilitat dels empresaris.

S'entendrà que una empresa és associada quan, sense que es tracti d'una empresa del grup, alguna o algunes de les empreses del grup, incloses les entitats o les persones físiques dominants, n'exerceixin una influència significativa, en tenir una participació que, creant una vinculació duradora, estigui destinada a contribuir a la seva activitat.

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

a) Una o diverses empreses del grup, incloses les entitats o persones físiques dominants, participen en l'empresa.

b) Es tingui el poder d'intervenir en les decisions de política financera i d'exploació de la participada, sense arribar a tenir-ne el control.

Es presumirà que hi ha una participació en el sentit expressat quan una empresa o diverses empreses del mateix grup, incloses les entitats o les persones físiques dominants, posseeixin, almenys, el 20% dels drets de vot de l'altra societat.

S'entendrà per empresa multigrup la que estigui gestionada conjuntament per l'empresa o les empreses d'un grup, incloses les entitats o les persones físiques dominants, i un o diversos tercers aliens al grup d'empreses.

Valoració inicial

Les inversions en els instruments de patrimoni incloses en aquesta categoria s'han de valorar inicialment al cost, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles.

En les aportacions no dineràries a una empresa del grup en què l'objecte sigui un negoci, la inversió en el patrimoni en l'aportador s'ha de valorar pel valor comptable dels elements patrimonials que integrin el negoci.

A aquests efectes, un negoci és un conjunt d'elements patrimonials constitutius d'una unitat econòmica dirigida i gestionada amb el propòsit de proporcionar un rendiment, menys costos o altres beneficis econòmics als seus propietaris. No s'ha de considerar que les participacions en el patrimoni net d'altres empreses constitueixen en si mateixes un negoci.

Forma part de la valoració inicial l'import dels drets preferents de subscripció i similars que, si escau, s'hagin adquirit.

Valoració posterior

Les inversions en instruments de patrimoni inclosos en aquesta categoria s'han de valorar pel seu cost, menys, si escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament.

Quan s'hagi d'assignar valor a aquests actius per baixa del balanç o un altre motiu, s'ha d'aplicar el mètode del cost mitjà ponderat per grups homogenis, entenent-se per aquests els valors que tenen els mateixos drets.

En el cas de venda de drets preferents de subscripció i similars o segregació d'aquests per exercir-los, l'import del cost dels drets disminueix el valor comptable dels actius respectius. L'esmentat cost s'ha de determinar aplicant alguna fórmula valorativa d'acceptació general.

Deteriorament del valor

Almenys al tancament de l'exercici, s'han d'efectuar les correccions valoratives necessàries sempre que hi hagi evidència objectiva que el valor en llibres d'una inversió no és recuperable.

L'import de la correcció valorativa és la diferència entre el seu valor en llibres i l'import recuperable, entès aquest com l'import més alt entre el seu valor raonable menys els costos de venda i el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs derivats de la inversió, calculats mitjançant l'estimació dels que s'espera rebre com a conseqüència del repartiment de dividends realitzat per l'empresa participada i de l'alienació o baixa en comptes de la inversió en aquesta, o bé mitjançant l'estimació de la seva participació en els fluxos d'efectiu que s'espera que siguin generats per l'empresa participada, procedents tant de les seves activitats ordinàries com de la seva alienació o baixa en comptes.

Llevat que hi hagi una evidència millor de l'import recuperable de les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades, en l'estimació del deteriorament d'aquesta classe d'actius s'ha de prendre en consideració el patrimoni net de l'entitat participada corregit per les plusvàlues tàcites existents en la data de la valoració.

En les inversions en el patrimoni d'empreses que no siguin del grup, multigrup o associades admeses a cotització, com a substitut del valor actual dels fluxos d'efectiu futurs s'ha d'utilitzar el valor de cotització de l'actiu, sempre que aquest sigui suficientment fiable per considerar-lo representatiu del valor que pugui recuperar l'empresa. Si es tracta

d'inversions no admeses a cotització, s'ha de prendre en consideració el patrimoni net de l'entitat participada corregit per les plusvàlues tàcites existents en la data de la valoració.

Les correccions valoratives per deteriorament i, si escau, la seva reversió, s'han de registrar com una despesa o un ingrés, respectivament, en el compte de pèrdues i guanys. La reversió del deteriorament té com a límit el valor en llibres de la inversió que estaria reconeguda en la data de reversió si no s'hagués registrat el deteriorament del valor.

D) Interessos i dividends rebuts d'actius financers

Els interessos i dividends d'actius financers meritats amb posterioritat al moment de l'adquisició s'han de reconèixer com a ingressos en el compte de pèrdues i guanys. Els interessos s'han de reconèixer utilitzant el mètode del tipus d'interès efectiu i els dividends quan es declari el dret del soci a rebre'l.

A aquests efectes, en la valoració inicial dels actius financers s'han de registrar de forma independent, atenent el seu venciment, l'import dels interessos explícits meritats i no vençuts en l'esmentat moment així com l'import dels dividends acordats per l'òrgan competent en el moment de l'adquisició. A aquests efectes, s'entén per interessos explícits els que s'obtenen d'aplicar el tipus d'interès contractual de l'instrument financer.

Així mateix, si els dividends distribuïts procedeixen inequívocament de resultats generats amb anterioritat a la data d'adquisició perquè s'han distribuït imports superiors als beneficis generats per la participada des de l'adquisició, no s'han de reconèixer com a ingressos, i minoren el valor comptable de la inversió.

E) Baixa d'actius financers

L'empresari ha de donar de baixa un actiu financer, o una part d'aquest, quan expirin els drets que en deriven o se n'hagi cedit la titularitat, sempre que el cedent s'hagi després dels riscos i beneficis significatius inherents a la propietat de l'actiu (com ara les vendes en ferm d'actius o les vendes d'actius financers amb pacte de recompra pel seu valor raonable).

En les operacions de cessió en què d'acord amb el paràgraf anterior no sigui

procedent donar de baixa l'actiu financer (com és el cas del descompte d'efectes, del facturatge amb recurs, de les vendes d'actius financers amb pacte de recompra a un preu fix o al preu de venda més un interès, de les cessions d'actius en què l'empresari cedent reté el risc de crèdit o l'obligació de pagar interessos fins que es cobri el principal al deutor), s'ha de registrar addicionalment el passiu financer derivat dels imports rebuts.

V. Existències

A) Criteris de reconeixement

Les existències són actius que es tenen per a la seva venda en el curs ordinari del negoci i que estan en procés de producció, construcció o desenvolupament amb aquesta finalitat. En el cas de la prestació de serveis, les existències inclouen el cost dels serveis pels quals l'empresari no hagi reconegut l'ingrés d'exploatació corresponent.

B) Valoració

Valoració en el moment inicial

Inicialment, les existències es reconeixen pel seu preu d'adquisició o cost de producció.

El preu d'adquisició comprendrà els costos en els quals s'hagi incorregut per donar-los la seva condició i ubicació actuals; en concret, el preu de compra més els impostos que no siguin recuperables posteriorment de les autoritats fiscals, les despeses de transport i emmagatzematge i altres costos directament atribuïbles a l'adquisició de mercaderies, materials i serveis. Del cost d'adquisició se'n deduiran els descomptes comercials, les rebaxes i altres partides similars que s'obtinguin.

El cost de producció inclourà els costos directament relacionats amb les unitats produïdes, així com una assignació sistemàtica dels costos indirectes, en què s'incorre per a la transformació de matèries primeres en productes acabats. El procés d'assignació dels costos indirectes als costos de producció es basarà en la capacitat normal de treball dels mitjans de producció.

Les existències adquirides amb pagament ajornat es reconeixeran per un import equivalent al preu al comptat. Els interessos d'ajornament s'entendrà

que existeixen, tot i que no figurin expressament detallats en el contracte.

Els costos per interessos es reconeixen com a despeses en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es meriten, excepte aquelles d'existències que necessitin un període de temps substancial per trobar-se en condicions de venda o ús (per exemple, un període de temps superior a un any). En aquest cas, aquestes despeses es capitalitzaran formant part del cost de l'actiu d'acord amb l'establert en la norma d'immobilitat tangible.

S'adoptarà amb caràcter general el mètode del cost mitjà ponderat o el mètode de primera entrada-primer sortida (FIFO), excepte en els casos en què el preu d'adquisició o cost de producció es pugui identificar individualment i la diferència respecte a l'aplicació dels mètodes anteriors fos significativa.

S'ha d'utilitzar un únic mètode d'assignació de valor per a totes les existències que tinguin una naturalesa i ús similars.

Les matèries primeres i consumibles que siguin constantment renovades i el valor de les quals sigui poc significatiu per a l'empresari podran ser reflectides en l'actiu per una quantitat i un valor fixos, si la seva quantitat, el seu valor i el seu consum no varien sensiblement.

Valoració posterior

Al final de cada exercici, si el valor net realitzable de les existències és inferior al seu preu d'adquisició o cost de producció, s'ha de reconèixer la provisió per la pèrdua de valor experimentada amb càrrec al compte de pèrdues i guanys.

Al final de cada exercici, en cas que el valor net realitzable es recuperi, s'haurà d'alliberar la provisió amb abonament al compte de pèrdues i guanys, mantenint-se sempre com a valor en llibres, el menor entre el cost i el valor net realitzable revisat.

Es podran reconèixer pèrdues per deteriorament de les existències basades en un percentatge global fins a un màxim del 3% o superior, si aquest és el resultat de l'experiència històrica. Aquests percentatges es podran modificar per la Llei de pressupost.

VI. Tresoreria

Recolliran l'efectiu en caixa, així com els saldos a favor de l'empresari en dipòsits bancaris a la vista i els actius financers que siguin convertibles en efectiu i el venciment dels quals en el moment de l'adquisició no sigui superior a tres mesos, sempre que no hi hagi risc significatiu de canvis de valor i formin part de la política de gestió normal de la tresoreria de l'empresari.

VII. Ajustaments per periodificació

S'hi inclouran les despeses pagades durant l'exercici però relatives a l'exercici següent, així com els ingressos registrats en l'exercici i que corresponen a l'exercici següent.

No es poden comptabilitzar com a ajustaments per periodificació d'actiu els desemborsaments realitzats per l'empresari pels quals s'espera obtenir beneficis econòmics futurs, com activitats formatives, despeses de publicitat i altres activitats promocionals, entre d'altres. En aquests casos, els imports desemborsats s'han de comptabilitzar com a despesa en el moment en què s'inverteixen, i no es poden reconèixer com un actiu en el balanç de situació.

Secció 2a. Patrimoni net

La categoria de patrimoni net inclou els imports que corresponen a aportacions realitzades pels accionistes, socis o, si escau, pels fundadors, i resultats acumulats reconeguts a través del compte de pèrdues i guanys. També comprèn els imports procedents d'ajustaments de caràcter permanent realitzats directament en el patrimoni net en els casos expressament previstos en aquest Pla. En aquesta categoria s'hi inclouen les partides següents:

I. Capital

S'hi inclourà l'import del capital escripturat.

El capital social i, si escau, la prima d'emissió o assumpció d'accions o participacions amb naturalesa de patrimoni net han de figurar en els epígrafs A.I.1 "Capital" i A.II. "Prima d'emissió", sempre que s'hagi produït la inscripció en el Registre de Societats amb anterioritat a la formulació dels comptes anuals. Si en la data de formulació dels comptes

anuals no s'ha produït la inscripció en el Registre de Societats, han de figurar en l'epígraf C.III "Deutes a curt termini" del passiu corrent.

Les aportacions monetàries es reconeixen per l'import en euros efectivament rebut, mentre que les aportacions no dineràries es valoraran per l'import escripturat que, en el cas de les societats anònimes, necessàriament es basarà en un informe elaborat per experts independents.

II. Prima d'emissió

S'hi inclourà l'import corresponent a la diferència entre el valor nominal de les accions i el valor de subscripció exigit per la societat, quan aquest sigui superior al valor nominal emès per cada acció. La prima d'emissió ha de ser satisfeta completament en el moment de la subscripció de les accions d'acord amb l'establert en l'article 16 de la Llei de societats anònimes i de responsabilitat limitada.

III. Reserva de revaloració

Es registrarà la reserva establerta per l'article 24 de la Llei de la comptabilitat dels empresaris.

IV. Reserves

Reserva legal. Es registrarà la reserva establerta per l'article 76 de la Llei de societats anònimes i de responsabilitat limitada.

Reserves per accions pròpies. S'hi inclouran les que, de forma obligatòria, han de constituir-se en el cas de negocis sobre les accions o participacions pròpies (d'acord amb l'article 23 de la Llei de societats anònimes i de responsabilitat limitada). Mentre es mantinguin els títols en poder de la societat, aquestes reserves són indisponibles per a qualsevol fi, inclosa la compensació de pèrdues.

Reserves estatutàries. Aquestes reserves es defineixen als estatuts de l'empresari i la seva disposició dependrà de les condicions i les circumstàncies previstes als estatuts de cada societat.

Altres reserves. S'inclouran en aquest apartat totes les reserves que no tinguin cabuda en cap dels apartats anteriors. En particular, s'hi inclourà la reserva per participacions recíproques que es

tableix l'article 24 de la Llei de societats anònimes i de responsabilitat limitada.

V. Instruments de patrimoni propi

En cas que l'empresari realitzi qualsevol tipus de transacció amb els seus propis instruments de patrimoni (per exemple, compravenda d'accions pròpies), l'import d'aquests instruments es registrarà minorant el patrimoni net. En cap cas no podran ser reconeguts com a actius financers ni es registrarà cap resultat per transaccions amb els seus propis instruments de patrimoni en el compte de pèrdues i guanys.

Les despeses derivades d'aquestes transaccions es registraran en el patrimoni net, conjuntament amb la transacció sobre instruments de patrimoni propi, com a menors reserves.

Les despeses derivades d'una transacció de patrimoni propi, de la qual s'hagi desistit o s'hagi abandonat, s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys.

Quan es redueixi el capital social mitjançant l'amortització dels instruments de patrimoni propi prèviament adquirits, la diferència entre el valor d'adquisició i el seu valor nominal es carregarà o abonarà, segons correspongui, a reserves.

VI. Resultats d'exercicis anteriors

S'inclourà l'import net dels resultats acumulats reconeguts en l'exercici anterior pendents de determinar-ne la destinació.

VII. Resultat de l'exercici

S'inclourà els resultats generats en l'exercici registrats a través del compte de pèrdues i guanys.

Secció 3a. Passius

I. Subvencions

Les subvencions, donacions i llegats es registraran pel seu valor raonable, d'acord amb els criteris següents:

- Quan hagin estat atorgades per socis o propietaris no constitueixen ingressos i es registraran directament en els fons propis.
- Quan tinguin caràcter de reintegrables es registraran com a passius.

- Quan tinguin caràcter de no reintegrables s'imputaran, amb caràcter general, al compte de pèrdues i guanys de l'exercici, excepte en els casos següents en què es registraran com a ingressos a distribuir dins de l'apartat Altres deutes, i s'imputaran a resultats d'acord amb els criteris següents:

- Subvenció, donació o llegat per finançar un corrent específic de despeses; es portarà a resultats en el mateix exercici en què es meritin les despeses finançades.

- Subvenció, donació o llegat relacionats amb un actiu; es portarà com a ingressos de l'exercici en proporció a la dotació a l'amortització efectuada en aquest període per a l'element mencionat o, si escau, quan es produeixi l'alienació, la correcció valorativa per deteriorament o la baixa en el balanç.

- Subvenció, donació o llegat relacionats amb la cancel·lació de passius o de deutes; es portarà com a ingressos de l'exercici en què es produeixi aquesta cancel·lació, excepte en cas que s'atorguin en relació amb el finançament específic d'un actiu, en què la imputació es realitzarà en funció de l'element finançat.

Les subvencions donacions o llegats es consideren no reintegrables quan existeixi un acord individualitzat de concessió de la subvenció, donació o llegat a favor de l'empresari, quan s'hagin complert les condicions establertes per a la seva concessió i no existeixin dubtes raonables sobre la recepció de la subvenció, donació o llegat.

II. Provisions

A) Reconeixement

L'empresari ha de reconèixer com a provisions els passius que, complint la definició i els criteris de registre o reconeixement comptable que conté el capítol preliminar, resultin indeterminats en relació amb el seu import o moment de cancel·lació. Les provisions poden estar determinades per una disposició legal, contractual o per una obligació implícita o tàcita. En aquest últim cas, el seu naixement se situa en l'expectativa vàlida creada per l'empresari respecte

de tercers, d'assumpció d'una obligació per part d'aquella.

En la memòria dels comptes anuals s'ha d'informar sobre les contingències que tingui l'empresari relacionades amb obligacions diferents de les esmentades en el paràgraf anterior.

B) Valoració

D'acord amb la informació disponible a cada moment, les provisions es valoraran a 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, i es registren els ajustaments que sorgeixin per l'efecte financer de la provisió com una despesa financera conforme es vagin meritant.

Els drets de reemborsament exigibles a tercers per liquidar la provisió es reconeixen com un actiu quan el seu cobrament efectiu és pràcticament segur (per exemple, indemnitzacions d'assegurances). L'import pel qual es registrarà l'actiu esmentat no podrà excedir l'import de l'obligació registrada comptablement.

No es poden dotar provisions per a reparacions i manteniment dels actius propis, atès que són despeses associades a l'ús futur dels actius. Aquestes despeses generalment es porten com a despesa en el compte de pèrdues i guanys en el moment en què s'efectuen.

III. Passius financers

A) Classificació

Als efectes de presentar-los en el balanç de situació, els passius financers s'agruparan en les partides previstes en el model que s'adjunta a la secció primera del capítol segon.

Aquesta norma és aplicable als passius financers següents:

- Dèbits per operacions comercials: proveïdors i creditors diversos
- Deutes amb entitats de crèdit
- Obligacions i altres valors negociables emesos: com ara bons i pagarés
- Derivats amb valoració desfavorable per a l'empresari: entre aquests, futurs, opcions, permutes financeres i compravenda de moneda estrangera a termini

- Deutes amb característiques especials
- Altres passius financers: deutes amb tercers, com ara els préstecs i crèdits financers rebuts de persones o empreses que no siguin entitats de crèdit inclosos els sorgits en la compra d'actius no corrents, fiances i dipòsits rebuts i desemborsaments exigits per tercers sobre participacions.

Els instruments financers que s'han emès, en què s'ha incorregut o que s'han assumit, s'han de classificar com a passius financers en la seva totalitat o en una de les seves parts, sempre que d'acord amb la seva realitat econòmica suposin per a l'empresari una obligació contractual, directa o indirecta, de lliurar efectiu o un altre actiu financer, o d'intercanviar actius o passius financers amb tercers en condicions potencialment desfavorables, com ara un instrument financer que prevegi la recompra obligatòria per part de l'emissor, o que atorgui al tenidor el dret a exigir a l'emissor el seu rescabament en una data i per un import determinat o determinable, o a rebre una remuneració predeterminada sempre que hi hagi beneficis distribuïbles. En particular, determinades accions rescabables i accions o participacions sense vot.

B) Reconeixement i valoració

L'empresari ha de reconèixer un passiu financer en el seu balanç quan es converteixi en una part obligada del contracte o negoci jurídic de conformitat amb les seves disposicions.

Els passius financers, als efectes de valorar-los, s'han de classificar en alguna de les categories següents:

1. Passius financers a cost amortitzat

En aquesta categoria s'han de classificar, llevat que sigui aplicable el que disposa l'apartat relatiu als Passius financers de negociació, els debèbits següents:

- a) Debèbits per operacions comercials (proveïdors i creditors diversos), que són els passius financers que s'originen en la compra de béns i serveis per operacions de tràfic de l'empresari.
- b) Debèbits per operacions no comercials, que són els passius financers que, no sent instruments derivats, no tenen origen comercial.

Valoració inicial

Els passius financers inclosos en aquesta categoria s'han de valorar inicialment pel cost, que equival al valor raonable de la contraprestació rebuda ajustat pels costos de transacció que els siguin directament atribuïbles; no obstant això, aquests últims, així com les comissions financeres que es carreguin a l'empresari quan s'originin els deutes amb tercers, es poden registrar en el compte de pèrdues i guanys en el moment del reconeixement inicial.

No obstant el que assenyala el paràgraf anterior, els debèbits per operacions comercials amb venciment no superior a un any i que no tinguin un tipus d'interès contractual, així com les fiances i els desemborsaments exigits per tercers sobre participacions, l'import dels quals s'espera pagar en el curt termini, es poden valorar pel seu valor nominal, quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

Valoració posterior

Els passius financers inclosos en aquesta categoria s'han de valorar pel seu cost amortitzat. Els interessos meritats s'han de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu.

Les aportacions rebudes com a conseqüència d'un contracte de comptes en participació i similars s'han de valorar al cost, incrementat o disminuït pel benefici o la pèrdua, respectivament, que s'hagi d'atribuir als participants no gestors.

No obstant això, els debèbits amb venciment no superior a un any que, d'acord amb el que disposa l'apartat anterior, es valorin inicialment pel seu valor nominal, s'han de continuar valorant per l'import esmentat.

2. Passius financers de negociació

Es considera que un passiu financer es posseeix per negociar quan sigui un instrument financer derivat segons es defineix a la norma sobre actius financers, sempre que no sigui un contracte de garantia financera ni hagi estat designat com a instrument de cobertura, segons es defineixen a l'apartat 2.b) de la norma relativa a actius financers.

En cap cas l'empresari pot reclassificar un passiu financer inclòs inicialment en aquesta categoria a la de passius financers a cost amortitzat, i viceversa.

Valoració inicial i posterior

En la valoració dels passius financers inclosos en aquesta categoria s'han d'aplicar els criteris que assenyala l'apartat 2 de la norma relativa a actius financers.

C) Baixa de passius financers

L'empresari ha de donar de baixa un passiu financer quan l'obligació s'hagi extingit. També ha de donar de baixa els passius financers propis que adquireixi, encara que sigui amb la intenció de recol·locar-los en el futur.

Si es produeix un intercanvi d'instruments de deute entre un prestador i un prestatari, sempre que aquests tinguin condicions substancialment diferents, s'ha de registrar la baixa del passiu financer original i reconèixer el nou passiu financer que sorgeixi. De la mateixa manera, s'ha de registrar una modificació substancial de les condicions actuals d'un passiu financer.

La diferència entre el valor en llibres del passiu financer o de la part d'aquest que s'hagi donat de baixa i la contraprestació pagada, inclosos els costos de transacció atribuïbles i en la qual s'ha de recollir així mateix qualsevol actiu cedit diferent de l'efectiu o passiu assumit, s'ha de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què tingui lloc.

En el cas d'un intercanvi d'instruments de deute que no tinguin condicions substancialment diferents, el passiu financer original no s'ha de donar de baixa del balanç.

El cost amortitzat del passiu financer s'ha de determinar aplicant el tipus d'interès efectiu, que serà aquell que iguali el valor en llibres del passiu financer en la data de modificació amb els fluxos d'efectiu a pagar segons les noves condicions.

A aquests efectes, les condicions dels contractes s'han de considerar substancialment diferents quan el valor actual dels fluxos d'efectiu del nou passiu financer, incloent les comissions netes cobrades o pagades, sigui diferent almenys en un deu per cent del valor actual dels fluxos d'efectiu romanents del passiu financer original, actualitzats tots dos al tipus d'interès efectiu d'aquest.

IV. Situació fiscal

A) Impostos indirectes

Amb caràcter general, els principis i les normes de valoració aplicables en la comptabilització dels impostos indirectes són els previstos pel registre de crèdits i comptes a cobrar, així com pel de deutes i comptes a pagar.

Quan els impostos indirectes suportats són deduïbles constitueixen un dret fiscal amb l'Administració (actiu) i els impostos repercutits un deute fiscal amb l'Administració (passiu). Aquest drets i/o obligacions fiscals, amb caràcter general, han de ser susceptibles de compensació en la liquidació dels impostos indirectes.

Quan els impostos indirectes suportats no siguin deduïbles formaran part del preu d'adquisició dels actius corrents i no corrents, així com dels serveis, que siguin objecte de les operacions gravades per l'impost. En el cas de producció pròpia amb destí a l'immobilitzat de l'empresa, els impostos indirectes suportats no deduïbles s'addicionen al cost dels respectius actius no corrents.

Els impostos indirectes repercutits no poden formar part de l'ingrés derivat de les operacions gravades per l'impost esmentat o de l'import net obtingut en la venda o la baixa dels elements de l'actiu no corrent, i s'ha de reconèixer en el mateix moment un deute fiscal amb l'administració tributària.

En el cas que l'empresari determini la quota que ha d'ingressar a l'Administració prenent com a referència magnituds o mòduls relacionats amb l'activitat de l'empresa (sistema de determinació objectiva), la diferència entre els impostos indirectes suportats i els repercutits respecte a la quota de liquidació s'ha de registrar en un compte de despesa o d'ingrés, segons correspongui.

B) Impostos sobre el benefici

Els impostos sobre el benefici als quals es refereix aquesta norma són els impostos directes, ja siguin nacionals o estrangers, que es liquidin a partir d'un resultat empresarial calculat d'acord amb les normes fiscals que siguin aplicables.

1. Actius i passius per impost corrent

L'impost corrent és la quantitat que satisfà l'empresa com a conseqüència de les liquidacions fiscals de l'impost o els impostos sobre el benefici relatives a un exercici.

Les deduccions i altres avantatges fiscals en la quota de l'impost, exclosos les retencions i els pagaments a compte, així com les pèrdues fiscals compensables d'exercicis anteriors i aplicades efectivament en aquest, donaran lloc a un import menor de l'impost corrent.

L'impost corrent corresponent a l'exercici present i als anteriors s'ha de reconèixer com un passiu en la mesura que estigui pendent de pagament. En cas contrari, si la quantitat ja pagada, corresponent a l'exercici present i als anteriors, excedeix de l'impost corrent per aquests exercicis, l'excés s'ha de reconèixer com un actiu.

2. Actius i passius per impostos diferits

2.1. Diferències temporals

Les diferències temporals són les derivades de la valoració diferent, comptable i fiscal, atribuïda als actius i els passius, en la mesura que tinguin incidència en la càrrega fiscal futura.

La valoració fiscal d'un actiu o un passiu, denominada base fiscal, és l'import atribuït a aquest element d'acord amb la legislació fiscal aplicable.

Les diferències temporals es classifiquen en:

a) Diferències temporals imposables, que són les que donaran lloc a majors quantitats a pagar o menors quantitats a retornar per impostos en exercicis futurs, normalment a mesura que es recuperin els actius o es liquidin els passius dels quals es deriven.

b) Diferències temporals deduïbles, que són les que donaran lloc a menors quantitats a pagar o majors quantitats a retornar per impostos en exercicis futurs, normalment a mesura que es recuperin els actius o es liquidin els passius dels quals es deriven.

2.2. Passius per impostos diferits

En general, es reconeix un passiu per impost diferit per totes les diferències temporals imposables.

2.3. Actius per impostos diferits

D'acord amb el principi de prudència només es reconeixen actius per impost diferit en la mesura que resulti probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs que permetin l'aplicació d'aquests actius.

Sempre que es compleixi la condició anterior, es reconeix un actiu per impost diferit en els supòsits següents:

a) Per les diferències temporals deduïbles

b) Pel dret a compensar en exercicis posteriors les pèrdues fiscals que encara no han estat objecte de deducció

c) Per les deduccions i altres avantatges fiscals no utilitzats que quedin pendents d'aplicar fiscalment

3. Valoració dels actius i passius per impostos corrents i diferits

Els actius i passius per impostos corrents es valoraran per les quantitats que s'espera pagar o recuperar de les autoritats fiscals, d'acord amb la normativa vigent.

Els actius i passius per impost diferit es valoraran segons els tipus de gravamen esperats en el moment de la seva reversió, segons la normativa que sigui vigent en aquell moment.

4. Despesa (ingrés) per impost sobre beneficis

La despesa (ingrés) per impost sobre beneficis de l'exercici comprèn la part relativa a la despesa (ingrés) per l'impost corrent i la part corresponent a la despesa (ingrés) per l'impost diferit.

La despesa o l'ingrés per impost corrent es correspon amb la cancel·lació de les retencions i els pagaments a compte, així com amb el reconeixement dels passius i actius per impost corrent.

La despesa o l'ingrés per impost diferit es correspon amb el reconeixement i la cancel·lació dels passius i els actius per impost diferit.

En els casos en què alguna qüestió no estigui regulada per aquesta norma comptable, s'han d'aplicar els criteris establerts en la norma d'impostos sobre beneficis, establerta a les normes internacionals de comptabilitat i/o en

les normes internacionals d'informació financera.

Secció 4a. Compte de pèrdues i guanys

I. Ingressos d'explotació

Import net de la xifra de negocis

Els ingressos procedents de la venda de béns i de la prestació de serveis es valoraran pel valor raonable de la contrapartida rebuda, que excepte evidència en contra, serà el preu acordat per a aquests béns o serveis, deduït l'import de qualsevol descompte, bonificació o rebaixa comercial que l'empresari pugui atorgar, així com els interessos incorporats al nominal dels crèdits. No obstant això, podran incloure-s'hi els interessos incorporats als crèdits amb venciment no superior a un any.

No formaran part dels ingressos els impostos que graven les operacions de venda de béns i prestació de serveis que l'empresari ha de repercutir a tercers, així com les quantitats rebudes per compte de tercers.

L'empresari no reconeixerà cap ingrés per la permuta de béns o serveis per operacions de tràfic de naturalesa i valor similar.

Quan existeixin dubtes sobre el cobrament d'un import reconegut com a ingrés, l'import sobre el cobrament del qual existeixin dubtes es reconeixerà com a deteriorament i mai com a menys ingrés.

Ingressos per vendes de béns

L'empresari només comptabilitzarà els ingressos procedents de la venda de béns quan es compleixin totes i cadascuna de les condicions següents:

- L'empresari ha transferit al comprador els riscos i els beneficis significatius inherents a la propietat dels béns, amb independència de la transmissió jurídica.
- L'empresari no manté la gestió corrent dels béns venuts ni en reté el control efectiu.
- L'import dels ingressos es pot valorar amb fiabilitat.
- És probable que l'empresari rebi els beneficis o rendiments econòmics derivats de la transacció.

- Els costos en què s'ha incorregut o s'ha d'incórrer en la transacció poden ser valorats amb fiabilitat.

Ingressos per prestació de serveis

En el cas de prestació de serveis, es reconeixeran els ingressos quan el resultat de la transacció pugui ser estimat de forma fiable, i es registraran en funció del grau de realització del servei a la data de tancament de l'exercici.

En conseqüència, només es registren els ingressos procedents de prestació de serveis quan es compleixin totes i cadascuna de les condicions següents:

- L'import dels ingressos es pot valorar amb fiabilitat.
- És probable que l'empresari rebi els beneficis o rendiments econòmics derivats de la transacció.
- El grau de realització de la transacció, en la data de tancament de l'exercici, pot ser valorat amb fiabilitat.
- Els costos en què ja s'ha incorregut en la prestació, així com els que queden per incórrer fins a completar-la, poden ser valorats amb fiabilitat.

L'empresari ha de revisar i, si és necessari, modificar les estimacions de l'ingrés per rebre a mesura que el servei es va prestant. La necessitat de les revisions no indica, necessàriament, que el desenllaç o el resultat de l'operació de prestació de serveis no pugui ser estimat amb fiabilitat.

Quan el resultat d'una transacció que impliqui la prestació de serveis no pugui ser estimada de forma fiable, els ingressos ordinaris corresponents es reconeixeran com a tals, únicament en la quantia en què les despeses reconegudes es considerin recuperables.

Variacions d'existències de productes acabats i en curs de fabricació

S'inclouran, al tancament de l'exercici, les variacions d'existències finals i inicials corresponents a productes en curs, semielaborats, productes acabats i subproductes, residus i materials recuperats.

Figuren com un ingrés si es tracta d'un augment d'existències i com una despesa si es tracta d'una reducció d'existències.

Treballs realitzats per l'empresari per al seu immobilitzat

Constitueixen la contrapartida, en el moment del seu reconeixement com a actiu fix, de les despeses en què prèviament ha incorregut l'empresari en relació amb l'actiu esmentat.

Altres ingressos d'explotació

S'inclouen altres ingressos que no corresponen a l'activitat principal de l'empresari però que tampoc no tenen naturalesa financera, és a dir, els definits com a ingressos accessoris.

II. Despeses d'explotació

Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials

S'inclouran les compres de mercaderies i altres béns adquirits per l'empresari per a revendre'ls, bé sigui sense alterar-ne la forma i substància, o prèvia submissió a processos industrials d'adaptació, transformació o construcció, deduït l'import de qualsevol descompte, bonificació o rebaixa comercial atorgat pels proveïdors. També s'inclouran, al tancament de cada període, les variacions entre les existències inicials i les finals corresponents a les mercaderies, matèries primeres i altres aprovisionaments.

Despeses de personal

Les retribucions a treballadors comprenen tots els tipus de retribucions que l'entitat proporciona directament als treballadors a canvi dels seus serveis, i inclou les retribucions donades directament als treballadors, a les persones que en depenen d'ells o a persones físiques com membres del consell d'administració o administradors. En el cas que, els administradors siguin persones jurídiques, s'aplica la norma comptable relativa al capítol de serveis professionals independents.

S'inclouran com a sous i salaris les quantitats meritades per tercers en virtut d'una relació laboral. Entre les mateixes quantitats s'inclouen els sous, les pagues extraordinàries, les dietes i assignacions per a despeses de viatges, les retribucions en espècie (inclòs l'ingrés a compte que correspongui efectuar per les mateixes retribucions, sempre que no s'hagi repercutit als perceptors), i els premis o les indemnitzacions satisfetes. També s'inclouran les quotes satisfetes per

l'empresari a favor de la Caixa Andorran de Seguretat Social per les diverses prestacions que aquesta realitza.

S'inclou dins d'altres despeses de personal les de naturalesa social efectuades en compliment d'una disposició legal o voluntàriament per l'empresari.

Amortització, deteriorament i resultats per venda o baixa de l'immobilitzat intangible i de l'immobilitzat tangible

S'inclou com a amortització l'import corresponent a la depreciació efectiva que pateixen els béns i els drets de l'immobilitzat tangible o intangible per la seva aplicació al procés productiu.

També s'inclouen les variacions produïdes durant l'exercici per deteriorament en els immobilitzats intangibles o tangibles. Figuren com una despesa si es tracta d'una pèrdua per deteriorament i com un ingrés si es tracta d'una reversió de la pèrdua per deteriorament anterior.

Així mateix, es registraran dins d'aquest concepte les pèrdues o els beneficis derivats de la venda o la baixa dels immobilitzats intangibles i tangibles.

Deteriorament del circulant

Inclou les variacions produïdes durant l'exercici per deteriorament relatives a l'activitat econòmica o comercial corrent de l'empresari, és a dir, les relacionades amb les existències, les insolvències, i també altres provisions relacionades amb el tràfic habitual.

Figuren com una despesa si es tracta d'una pèrdua per deteriorament i com un ingrés si es tracta d'una reversió de la pèrdua per deteriorament anterior.

Altres despeses d'explotació

S'inclouen en aquest concepte els serveis de naturalesa diversa adquirits per l'empresari que no s'han inclòs en l'apartat de Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials o que no formen part del preu d'adquisició de l'immobilitzat o de les inversions financeres temporals, i també els altres atributs.

Arrendaments i cànons

S'inclouen en aquesta rúbrica les despeses originades en concepte de lloguers, cànons, assistència tècnica, etc., per la cessió a l'activitat econòmica de béns o

drets que es trobin afectes a l'activitat, quan no se n'adquireixi la titularitat.

Reparacions i conservació

S'entén per reparació el procés pel qual es torna a posar en condicions de funcionament un element de l'immobilitzat tangible. La conservació consisteix en les operacions encaminades a mantenir l'element d'immobilitzat tangible en bones condicions de funcionament i amb la mateixa capacitat productiva.

No es consideraran despeses de conservació o reparació les que suposin una renovació, ampliació o millora de l'immobilitzat tangible i les que siguin, per tant, amortitzables.

Serveis professionals independents

S'inclou dins d'aquest concepte l'import satisfet als professionals pels serveis prestats a l'empresari.

Subministraments

S'inclou dins d'aquest concepte l'import de les despeses de qualsevol proveïment que no tingui la qualitat d'emmagatzemable.

Tributs

S'inclouen els tributs que recaiguin sobre l'empresari, és a dir, en els quals l'empresari adquireixi la condició de contribuent, resultant obligat al pagament com a conseqüència de la seva activitat econòmica.

Altres serveis exteriors

S'inclouen els serveis de naturalesa diversa adquirits per a l'activitat econòmica que no formin part del preu d'adquisició de l'immobilitzat. Dins d'aquests serveis poden assenyalar-se, entre d'altres, els següents: despeses d'investigació i desenvolupament abonades a tercers, imports satisfets per transports, primes d'assegurances, serveis bancaris i similars que no tinguin la consideració de despeses financeres ni hagin d'incorporar-se al valor d'adquisició, despeses en publicitat, propaganda i relacions públiques i altres serveis no inclosos en les rúbriques anteriors.

III. Resultat financer

Ingressos financers

S'inclouen els ingressos derivats dels instruments financers, com els interessos dels valors representatius de deute, o els dividends d'inversions en el patri-

moni d'empreses, i d'altres ingressos no inclosos en els apartats següents.

Despeses financeres

S'inclouen les despeses derivades dels instruments financers corresponents a interessos i càrregues assimilades, així com altres despeses financeres no inclosos en els apartats següents.

Variació de valor raonable en instruments financers

S'inclouen els beneficis o les pèrdues originats per la valoració a valor raonable dels instruments financers de la cartera de negociació.

Diferències de canvi

S'inclouen els beneficis o les pèrdues originats per modificacions del tipus de canvi en partides monetàries denominades en moneda diferent de l'euro.

Deteriorament, resultats per venda i baixa d'instruments financers

S'inclouen les variacions produïdes durant l'exercici per deteriorament en els instruments financers, i les pèrdues o beneficis derivats de la baixa i venda dels instruments financers. Figuren com una despesa si es tracta d'una pèrdua per deteriorament i com un ingrés si es tracta d'una reversió de la pèrdua per deteriorament.

IV. Altres ingressos i despeses no recurrents

S'inclouen els ingressos i les despeses de naturalesa excepcional o no recurrent que no s'hagin de comptabilitzat en altres apartats del compte de pèrdues i guanys.

Capítol segon. Models de comptes anuals

Secció 1a. Models d'estats financers

I. Model de balanç

MODEL DE BALANÇ				
ACTIU		PASSIU		
Capítol	Exercici N	Exercici N-1	Capítol	Exercici N
A) Actius no corrents			Patrimoni net	
I Immobilitzat intangible			Capital	
1 Despeses d'establiment			Capital d'emissió	
2 Despeses d'investigació i desenvolupament			Reserves	
3 Fons de comerç			1 Reserva legal	
4 Altres actius intangibles			2 Reserva de revalorització	
II Immobilitzat tangible			3 Reserva per accions pròpies	
1 Terrenys i construccions			4 Reserves estatutàries	
2 Instal·lacions tècniques i altre immobilitzat material			5 Altres reserves	
3 Immobilitzacions materials en curs i bestretes			Instruments de capital propis	
III Inversions immobiliàries			Resultats d'exercicis anteriors	
IV Immobilitzat financer			Romanent	
IVa Empreses del grup i associades			1 Resultats negatius d'exercicis anteriors	
1 Instruments de patrimoni			2 Resultat de l'exercici	
2 Crèdits i comptes a cobrar			Dividend a compte	
3 Altres				
IVb Altres empreses			Passius no corrents	
1 Instruments de patrimoni			I Provisions a llarg termini	
2 Crèdit i comptes a cobrar			Deutes a llarg termini	
3 Altres			Obligacions i altres valors negociables	
B) Actius corrents			Deutes amb entitats de crèdit	
I Altres actius no corrents en venda			Altres	
Existències			Deutes amb empreses del grup i associades a llarg termini	
1 Matèries primeres i consumibles			Subvencions	
2 Productes en curs de fabricació				
3 Productes acabats i mercaderies			Passius corrents	
4 Bestretes a proveïdors			Passius vinculats amb altres actius no corrents en venda	
5 Altres			Provisions a curt termini	
III Crèdits i comptes per cobrar a curt termini			Deutes a curt termini	
1 Clients per vendes i prestacions de serveis			Obligacions i altres valors negociables	
2 Crèdits i comptes a cobrar en empreses del grup i associades			Deutes amb entitats de crèdit	
3 Resta de crèdits i comptes a cobrar			Derivats financers a curt termini	
IV Inversions financeres a curt termini			Altres	
1 En empreses del grup i associades			Deutes amb empreses del grup i associades a curt termini	
2 Resta d'actius financers			Creditors comercials i altres comptes a pagar	
V Tresoreria			Proveïdors	
Ajustaments per periodificació			Empreses del grup i associades, creditors	
VI			Creditors variis	
			Bestretes de clients	
			Altres	
TOTAL ACTIU			Ajustaments per periodificació	
			TOTAL PATRIMONI NET I PASSIU	

II. Model de compte de pèrdues i guanys

Model de compte de pèrdues i guanys		Exercici N	Exercici N-1
Capítol I	Ingressos d'explotació		
1	Import net de la xifra de negoci		
2	Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació		
3	Treballs realitzats per l'empresari per al seu immobilitzat		
4	Altres ingressos d'explotació		
	Total Ingressos d'explotació		
Capítol II	Despeses d'explotació		
1	Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials		
2	Despeses de personal		
	a) Sous, salaris i assimilats		
	b) Càrregues Socials		
	c) Altres despeses de personal		
3	Amortització, deteriorament, i resultats per venda o baixa de l'immobilitzat intangible i de l'immobilitzat tangible		
	a) Amortització		
	b) Deteriorament		
	c) Resultats per venda o baixa		
4	Deteriorament del circulant		
	a) Existències		
	b) Crèdits i comptes a cobrar		
	c) Altres		
5	Altres despeses d'explotació		
	a) Arrendaments i cànon		
	b) Reparacions i conservació		
	c) Serveis professionals independents		
	d) Subministraments		
	e) Tributs		
	f) Altres serveis exteriors		
	Total despeses explotació		
	Resultat de l'explotació		
Capítol III	Ingressos i Despeses Financeres		
1	Ingressos Financers		
	a) De participacions en instruments de patrimoni		
	b) D'altres actius financers		
2	Despeses Financeres		
	a) Per deutes amb parts vinculades		
	b) Altres deutes		
3	Variació de valor raonable en instruments financers de negociació		
4	Diferències de canvi		
5	Deteriorament i resultats per venda o baixa d'actius financers		
	a) Deteriorament		
	b) Resultats per venda o baixa		
	Resultat Financer		
	Resultat de les operacions		
Capítol IV	Altres Ingressos i Despeses no recurrents		
1	Altres ingressos no recurrents		
2	Altres despeses no recurrents		
	Total Altres Ingressos i Despeses no recurrents		
	Resultat abans d'impostos		
Capítol V	Impost sobre beneficis		
	Resultat de l'exercici		

III. Model d'estat de canvis del patrimoni net

Model d'Estat de canvis del patrimoni net									
Capital	Prima d'emissió	Reserva de revalorització	Altres Reserves	Instruments de capital propis	Resultats d'exercicis anteriors	Altres aportacions de socis	Resultat de l'exercici	Dividend a compte	TOTAL
A) Saldo 31/12/X-2									
I Ajustaments per canvis de criteris comptables X-2 i anteriors									
II Ajustaments per errors X-2 i anteriors									
B) Saldo ajustat a 01/01/X-1									
I Resultat de l'exercici									
II Ingressos i despeses reconeguts en Patrimoni Net									
III Operacions amb socis i propietaris									
1. Distribució de dividends									
2. Ampliacions/ Reduccions de capital									
3. Operacions amb accions o participacions pròpies (netes)									
4. Altres moviments (detallar)									
IV Altres variacions del patrimoni net (detallar)									
C) Saldos a 31/12/X-1									
I Ajustaments per canvis de criteris comptables X-1 i anteriors									
II Ajustaments per errors X-1 i anteriors									
D) Saldos ajustat a 01/01/X									
I Resultat de l'exercici									
II Ingressos i despeses reconegudes en Patrimoni Net									
III Operacions amb socis i propietaris									
1. Distribució de dividends									
2. Ampliacions/ Reduccions de capital									
3. Operacions amb accions o participacions pròpies (netes)									
4. Altres moviments (detallar)									
E) Saldos a 31/12/X									

IV. Model d'estat de flux d'efectiu

Model d'Estat de flux d'efectiu		
	200X	200X-1
A FLUXOS D'EFFECTIU DE LES ACTIVITATS D'EXPLOTACIÓ		
1. Resultat del període abans d'impostos. 2. Ajustaments del resultat. a) Amortització d'immobilitzat intangible i tangible (+). b) Correccions valoratives per deteriorament (+/-). c) Variació de provisions (+/-). d) Imputació de subvencions (-). e) Resultats per baixes i alienacions d'immobilitzat intangible i tangible (+/-). f) Resultats per baixes i alienacions d'instruments financers (+/-). g) Ingressos financers (-). h) Despeses financeres (+). i) Diferències de canvi (+/-). j) Variació de valor raonable en instruments financers (+/-). k) Altres ingressos i despeses (-/+). 3. Canvis en el capital corrent. a) Existències (+/-). b) Deutors i altres comptes a cobrar (+/-). c) Altres actius corrents (+/-). d) Creditors i altres comptes a pagar (+/-). e) Altres passius corrents (+/-). f) Altres actius i passius no corrents (+/-). 4. Altres fluxos d'efectiu de les activitats d'explotació. a) Pagaments d'interessos (-). b) Cobraments de dividends (+). c) Cobraments d'interessos (+). d) Cobraments (pagaments) per impost sobre beneficis (+/-). e) Altres pagaments (cobraments) (+/-). 5. Fluxos d'efectiu de les activitats d'explotació (+/-1+/-2+/-3+/-4)		
B FLUXOS D'EFFECTIU DE LES ACTIVITATS D'INVERSIÓ		
6. Pagaments per inversions (-). a) Empreses del grup i associades. b) Immobilitzat intangible. c) Immobilitzat tangible. d) Inversions immobiliàries. e) Altres actius financers. f) Altres actius no corrents en venda. g) Altres actius. 7. Cobraments per desinversions (+). a) Empreses del grup i associades. b) Immobilitzat intangible. c) Immobilitzat tangible. d) Inversions immobiliàries. e) Altres actius financers. f) Altres actius no corrents en venda. g) Altres actius. 8. Fluxos d'efectiu de les activitats d'inversió (7-6):		
C FLUXOS D'EFFECTIU DE LES ACTIVITATS DE FINANÇAMENT		
9. Cobraments i pagaments per instruments de patrimoni. a) Emissions d'instruments de patrimoni (+). b) Amortització d'instruments de patrimoni (-). c) Adquisició d'instruments de patrimoni propi (-). d) Alienació d'instruments de patrimoni propi (+). 10. Cobraments i pagaments per instruments de passiu financer. a) Emissió 1. Obligacions i valors similars (+). 2. Deutes amb entitats de crèdit (+). 3. Deutes amb empreses del grup i associades (+). 4. Altres (+). b) Devolució i amortització de 1. Obligacions i valors similars (-). 2. Deutes amb entitats de crèdit (-). 3. Deutes amb empreses del grup i associades (-). 4. Altres (-). 11. Pagaments per dividends i remuneracions d'altres instruments de patrimoni. a) Dividends (-). b) Remuneració d'altres instruments de patrimoni (-). 12. Fluxos d'efectiu de les activitats de finançament (+/-9+/-10+/-11)		
D) EFECTE DE LES VARIACIONS DELS TIPUS DE CANVI		
E) AUGMENTS/ DISMINUCIÓ NETA DE L'EFFECTIU O EQUIVALENTS (+/-A+/-B+/-C+/-D)		
Efectiu o equivalents a l'inici del període		
Efectiu o equivalents al final del període		

Secció 2a. Model de memòria

En aquesta secció s'inclou el model d'informació que ha d'incloure un empresari a la memòria

1. Naturalesa i activitat de l'empresari.

En aquest apartat es descriurà l'objecte social, la denominació de l'empresari, l'activitat o les activitats a què es dedica, el domicili i les dades registrals.

2. Bases de presentació.

a) Imatge fidel:

- L'empresari haurà de fer una declaració explícita que els comptes anuals reflecteixen la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresari, així com la veracitat dels fluxos incorporats.

- Informacions complementàries, que resulti necessari incloure quan l'aplicació de les disposicions legals no sigui suficient per mostrar la imatge fidel, indicant-ne la ubicació en la memòria.

b) Principis comptables generalment acceptats:

- Raons excepcionals que justifiquen la falta d'aplicació d'un principi comptable obligatori, indicant la incidència en el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'empresari.

- Altres principis comptables no obligatoris aplicats.

- Naturalesa i l'import de qualsevol canvi en una estimació comptable que sigui significatiu i que afecti l'exercici actual o que s'espera que pugui afectar els exercicis futurs. Quan sigui impracticable dur a terme una estimació de l'efecte en exercicis futurs, s'ha de revelar aquest fet.

- Es faran constar les incerteses importants que aportessin dubtes significatius sobre la possibilitat que l'empresari segueixi operant normalment en el futur. En cas que els comptes anuals no s'elaborin sota el principi d'empresa en funcionament, aquest fet ha de ser objecte de revelació explícita, juntament amb les hipòtesis alternatives sobre les quals s'hagin elaborat, i també les raons per les quals l'empresa no pugui ser

considerada com una empresa en funcionament.

c) Comparació de la informació:

- Raons excepcionals que justifiquen la modificació de l'estructura del balanç, del compte de pèrdues i guanys, de l'estat de canvis en el patrimoni net i de l'estat de fluxos d'efectiu de l'exercici anterior.

- Explicació de les causes que impedeixen la comparació dels comptes anuals de l'exercici amb els de l'exercici anterior.

- Explicació de l'adaptació dels imports de l'exercici precedent per facilitar la comparació i, en cas contrari, les raons excepcionals que han fet impossible la realització d'aquesta adaptació.

d) Canvis en criteris comptables i correcció d'errors.

- Explicació detallada dels ajustaments per canvis en criteris comptables realitzats en l'exercici, assenyalant les raons per les quals el canvi permet una informació més fiable i rellevant.

- Explicació detallada dels ajustaments per correcció d'errors realitzats en l'exercici, indicant la naturalesa de l'error.

- Si l'aplicació retroactiva és impracticable, s'ha d'informar sobre aquest fet, les circumstàncies que l'expliquen i des de quan s'ha aplicat el canvi en el criteri comptable o s'ha corregit l'error.

- No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

3. Distribució de resultats.

- S'inclourà informació sobre la proposta d'aplicació de resultats.

- En el cas de distribució de quantitats a compte de dividends de l'exercici, s'indicarà l'import acordat dels mateixos.

- Limitacions per a la distribució de dividends.

4. Normes de registre i valoració.

S'indican els criteris aplicats en relació amb les partides dels comptes anuals. En especial pel que fa a:

a) Immobilitzats intangibles, indicant els criteris utilitzats per a la seva

valoració, el mètode d'amortització, les vides útils o els percentatges d'amortització emprats i pèrdues per deteriorament i reversions de les mateixes.

Indicació de forma detallada el criteri de valoració seguit per calcular el valor recuperable del fons de comerç.

Justificació de les circumstàncies que han dut a qualificar com a indefinida la vida útil d'un immobilitzat intangible i indicació del criteri de valoració seguit per calcular el valor recuperable d'aquests actius.

b) Immobilitzats tangibles, indicant els criteris utilitzats per a la seva valoració, el mètode d'amortització, les vides útils o els percentatges d'amortització emprats i pèrdues per deteriorament i reversions de les mateixes, capitalització de les despeses financeres, costos d'ampliació, modernització i millores, costos de desmantellament o retirament, així com els costos de rehabilitació del lloc on s'assenti un actiu i els criteris sobre la determinació del cost dels treballs realitzats per l'empresari per al seu immobilitzat.

S'ha d'assenyalar el criteri per qualificar els immobles com a inversions immobiliàries, i especificar per a aquestes inversions els criteris que assenyalen al paràgraf anterior.

En les permutes, indicació del criteri seguit i la justificació de l'aplicació.

c) Arrendament financer, indicant els criteris de comptabilització d'aquests contractes.

d) Actius i passius financers, indicant:

- Criteris emprats per a la qualificació i valoració de les diverses categories d'actius financers i passius financers, així com per al reconeixement de canvis de valor raonable, les raons per les quals els valors emesos per l'empresari que, d'acord amb l'instrument jurídic utilitzat en principi s'haurien hagut de classificar com a instruments de patrimoni, s'han comptabilitzat com a passius financers.

- Els criteris aplicats per determinar l'existència d'evidència objectiva de deteriorament, així com el registre de la correcció de valor i la seva reversió,

i la baixa definitiva d'actius financers deteriorats. En particular, s'han de destacar els criteris utilitzats per calcular les correccions valoratives relatives als deutors comercials i altres comptes a cobrar. Així mateix, s'han d'indicar els criteris comptables aplicats als actius financers les condicions dels quals s'hagin renegociat i que, d'una altra manera, estarien vençuts o deteriorats.

- Criteris emprats en la determinació dels ingressos o despeses procedents de les diverses categories d'instruments financers.

- Criteris utilitzats per al registre de la baixa d'actius i passius financers.

- Inversions en empreses del grup, multigrup i associades; s'ha d'informar sobre el criteri seguit en la valoració d'aquestes inversions, així com l'aplicat per registrar les correccions valoratives per deteriorament.

e) Existències, indicant els criteris de valoració, pèrdues per deteriorament i reversió de les mateixes, així com la capitalització de despeses financeres.

f) Instruments de patrimoni propi en poder de l'empresari, indicant els criteris de valoració i registre utilitzats.

g) Provisions, indicant el criteri de comptabilització, així com, si escau, el tractament de les compensacions a rebre d'un tercer en el moment de liquidar l'obligació i realitzant una descripció general del mètode d'estimació i càlcul dels riscos o despeses incloses en aquestes provisions.

h) Criteris emprats per al registre i la valoració de les despeses de personal, en particular, el referit a compromisos per pensions.

i) Transaccions i saldos en moneda diferent de l'euro, indicant:

- Criteris de valoració de les transaccions i saldos en moneda estrangera i criteris d'imputació de les diferències de canvi.

- Procediment utilitzat per calcular el tipus de canvi en euros dels elements patrimonials que en l'actualitat o en el seu origen haguessin estat expressats en moneda estrangera.

j) Criteris per al reconeixement d'ingressos i despeses, indicant els criteris generalment aplicats. En les prestacions de serveis realitzades per l'empresari s'han d'indicar els criteris utilitzats per a la determinació dels ingressos; en concret, s'han d'assenyalar els mètodes utilitzats per determinar el percentatge de realització en la prestació de serveis i s'ha d'informar en cas que la seva aplicació hagi estat impracticable.

k) Subvencions, donacions i llegats, indicant el criteri emprat per a la classificació i imputació a resultats.

l) Actius no corrents mantinguts per a la venda, indicant els criteris seguits per qualificar i valorar aquests actius o grups d'elements alienables com a mantinguts per a la venda.

5. Immobilitzat intangible.

- Moviment durant l'exercici de cada una de les partides dels immobilitzats intangibles, de les seves corresponents amortitzacions acumulades i pèrdues per deteriorament acumulades, indicant el següent:

a) Saldo inicial.

b) Entrades.

c) Reversió de les pèrdues per deteriorament.

d) Incrementos o disminucions per transferències o traspassos d'altres partides, incloses les destinades o provinents dels actius no corrents disponibles per a la venda.

e) Sortides.

f) Amortitzacions, distingint les reconegudes durant l'exercici de les acumulades.

g) Deteriorament de valor, distingint les reconegudes durant l'exercici de les acumulades.

h) Saldo final.

Es facilitarà la informació següent:

- Descripció dels conceptes que formen part de les despeses d'establiment.

- Import del fons de comerç en la mesura que s'hagi adquirit a títol oneros i detall dels ajustaments realitzats al fons de comerç des de la seva adquisició.

Si l'empresari opta per amortitzar el fons de comerç a més de 5 anys, detall dels motius que en justifiquen l'amortització en un període de temps superior a aquest període

- Import de les bestretes abonades.

- Import de les despeses financeres capitalitzades en l'exercici, així com els criteris seguits per determinar-les.

- Detall dels immobilitzats intangibles amb vida útil indefinida i les raons que justifiquen l'estimació d'una vida útil indefinida.

- Raons que justifiquen l'ampliació del termini d'amortització en els immobilitzats intangibles amb vida útil de 5 anys.

- Detall de les principals classes d'immobilitzats afectats per les pèrdues i reversions per deteriorament i els principals successos i circumstàncies que han dut al reconeixement d'aquestes pèrdues i reversions per deteriorament.

- Subvencions, donacions i llegats rebuts relacionats amb els immobilitzats, indicant també l'import dels actius esmentats.

- Import dels immobilitzats intangibles amb restriccions a la titularitat, així com l'import dels immobilitzats intangibles que serveixen com a garantia per al compliment de determinades obligacions.

- Import dels compromisos per a l'adquisició d'immobilitzats intangibles.

- Import dels béns en règim d'arrendament financer, precisant-lo d'acord amb les condicions del contracte: cost del bé en origen, durada del contracte, anys transcorreguts, quotes satisfetes en anys anteriors i en l'exercici, quotes pendents i, si escau, valor de l'opció de compra.

- Import dels immobilitzats intangibles produïts internament.

- Import agregat dels imports satisfets per investigació i desenvolupament que s'hagin reconegut com a despeses de l'exercici, així com la justificació de les circumstàncies que suporten la capitalització de les despeses d'investigació i desenvolupament.

6. Immobilitzat tangible.

- Moviment durant l'exercici de cada una de les partides dels immobilitzats tangibles, de les corresponents amortitzacions acumulades i de les pèrdues per deteriorament acumulades, indicant el següent:

a) Saldo inicial.

b) Entrades.

c) Reversió de les pèrdues per deteriorament.

d) Incrementos o disminucions per transferències o traspassos d'altres partides, incloses les destinades o provinents dels actius no corrents disponibles per a la seva venda.

e) Incrementos o disminucions, resultants de les revaloracions, així com les pèrdues per deteriorament del valor reconegudes o revertides directament al patrimoni net.

f) Sortides.

g) Amortitzacions, distingint les reconegudes durant l'exercici, de les acumulades.

h) Deteriorament de valor, distingint les reconegudes durant l'exercici, de les acumulades.

i) Saldo final.

L'empresari facilitarà la informació següent:

- Import dels costos de renovació, ampliació i millora, així com el criteri de valoració utilitzat.

- Import de les bestretes abonades.

- Import de les despeses financeres capitalitzades en l'exercici, així com els criteris seguits per determinar-les.

- Detall de les principals classes d'immobilitzats afectats per les pèrdues i reversions per deteriorament i els principals successos i circumstàncies que han dut al reconeixement d'aquestes pèrdues i reversions per deteriorament.

- Import de les compensacions de tercers que s'inclouen en el resultat de l'exercici per elements d'immobilitzat tangible el valor dels quals s'hagi deteriorat, s'hagi perdut o s'hagi retirat.

- Subvencions, donacions i llegats rebuts relacionats amb els immobilitzats, indicant també l'import dels actius esmentats.

- Import dels immobilitzats tangibles amb restriccions a la titularitat, així com l'import dels immobilitzats tangibles que serveixen com a garantia per al compliment de determinades obligacions.

- Import dels compromisos per a l'adquisició d'immobilitzats tangibles.

- Import dels béns en règim d'arrendament financer, precisant d'acord amb les condicions del contracte: cost del bé en origen, durada del contracte, anys transcorreguts, quotes satisfetes en anys anteriors i en l'exercici, quotes pendents i, si escau, valor de l'opció de compra.

- Import del cost dels treballs efectuats per l'empresari per al seu immobilitzat.

- En el cas d'immobles, indicació de forma separada del valor de la construcció i del terreny.

Dels elements de l'actiu que es registren pel seu valor revalorat, l'empresari facilitarà la següent informació:

- La data efectiva de la revaloració.

- La identificació de l'expert independent a càrrec de les valoracions.

- Els mètodes i les hipòtesis significatives aplicades en l'estimació del valor raonable dels elements.

- L'import en llibres que s'hauria reconegut si s'hagués comptabilitzat pel seu preu d'adquisició o cost de producció.

- Reserva de revaloració, indicant els moviments de l'exercici, així com qualsevol restricció sobre la distribució del saldo als accionistes/socis.

7. Inversions immobiliàries.

A més de la informació requerida en l'apartat anterior, es descriuran els immobles classificats com a inversions immobiliàries i s'informarà sobre:

- Tipus d'inversió i destí.

- Ingressos i despeses generats per aquestes inversions.

- Restriccions sobre els ingressos i recursos que s'obtidran de la venda.

- Obligacions contractuals per l'adquisició, la construcció o les reparacions i manteniment.

8. Actius financers.

a) S'indicarà el valor en llibres de cada una de les categories d'actius financers, detallant entre:

- Actius financers a cost amortitzat.

- Actius financers de negociació.

- Actius financers a cost.

b) Es presentarà per a cada classe d'actius financers el moviment dels comptes representatius de les pèrdues per deteriorament, indicant els criteris seguits en el registre de les que resultin de l'aplicació d'un percentatge global.

c) Informació sobre empreses del grup, multigrup i associades, detallant:

- Denominació i domicili.

- Activitats que exerceixen.

- Fracció de capital i drets de vot que es posseeix directament i indirectament.

- Import del capital, reserves i resultat de l'últim exercici.

- Valor segons els llibres de la participació en capital.

- Dividends rebuts en l'exercici.

- Indicació de si les accions cotitzen o no a la borsa en algun mercat i, si escau, cotització mitjana de l'últim trimestre de l'exercici i cotització al tancament de l'exercici.

- Import de les pèrdues per deteriorament registrades en les diverses participacions, diferenciant les reconegudes en l'exercici de les acumulades, així com de les reversions.

d) Inversions financeres valorades a preu raonable. S'indicarà:

- Si el valor raonable d'aquestes inversions financeres es determina, prenent com a referència els preus cotitzats en mercats actius, o s'estima utilitzant altres tècniques de valoració. En aquest últim cas, s'assenyalaran els principals supòsits en què es basen els models esmentats i tècniques de valoració.

- Per a cada categoria d'actius financers, el valor raonable i les variacions en el valor registrades en el compte de pèrdues i guanys.

- Pel que fa als instruments financers derivats, s'informarà sobre la naturalesa dels instruments i les condicions importants que puguin afectar l'import, el calendari i la certesa dels futurs fluxos d'efectiu.

e) Altra informació sobre:

- Compromisos fermes de compra d'actius financers i fonts previsibles de finançament, així com els compromisos fermes de venda.

- Import disponible en les línies de descompte, així com les pòlisses de crèdit concedides a l'empresari amb els límits respectius, precisant la part disposada.

- Import dels deutes amb garantia real.

- Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu que afecti els actius financers, com ara: litigis, embargaments, etc.

9. Existències.

L'empresari facilitarà la informació següent:

- Import total de les existències i la distribució en les categories que resultin apropiades per a l'empresari, incloent-hi l'import satisfet en concepte de bestretes i les pèrdues per deteriorament acumulades.

- Import de les existències afectades per les pèrdues i reversions per deteriorament i els principals successos i circumstàncies que han dut al reconeixement d'aquestes pèrdues i reversions per deteriorament

- Menció dels criteris seguits en el registre de les pèrdues per deteriorament de valor basades en un percentatge global.

- Compromisos fermes de compra i venda, així com informació sobre contractes de futur relatius a existències.

- Import de les existències pignora- des en garantia del compliment de deutes.

- Import de les despeses financeres capitalitzades en l'exercici, així com

els criteris seguits per a la seva determinació.

10. Altres actius no corrents en venda.

L'empresari facilitarà la informació següent per a cada actiu no corrent o grup d'elements alienables que es qualifiquen com a mantinguts per a la venda:

- Descripció dels elements patrimonials, indicant-ne l'import i les circumstàncies que han motivat aquesta classificació.

- El resultat reconegut en el compte de pèrdues i guanys, o en l'estat de canvis en el patrimoni net per a cada element significatiu.

11. Ajustaments per periodificació d'actius.

- Import i descripció de les partides d'aquest epígraf que siguin significatives.

12. Patrimoni net.

L'empresari facilitarà la informació següent sobre les partides de patrimoni net:

- Accionistes/socis significatius (els que tinguin una participació igual o superior al 10%).

- Nombre de participacions de capital i el valor nominal de cadascuna, distingint-les per classes, així com els drets que se'ls atorguen i les restriccions que puguin tenir.

- Circumstàncies específiques que, si escau, restringeixen la disponibilitat de les reserves.

- Nombre, valor nominal i preu mitjà d'adquisició de les participacions de capital pròpies en poder de l'empresari o d'un tercer que operi per compte d'aquest, especificant el destí final previst i l'import de la reserva per adquisició d'accions pròpies. També s'informarà sobre el nombre, el valor nominal i l'import de la reserva corresponent a les accions pròpies acceptades en garantia.

- L'existència de participacions socials, d'obligacions convertibles i de títols o drets similars, amb indicació del seu nombre i de l'amplitud dels drets que confereixin.

13. Passius financers.

a) S'indicarà el valor en llibres de cadascuna de les categories de passius financers, detallant entre:

- Passius financers a cost amortitzat.

- Passius financers de negociació.

b) Passius financers a valor raonable. S'indicarà:

- Els criteris seguits per determinar-ne el valor raonable i l'import de les variacions registrades en el compte de pèrdues i guanys.

- Pel que fa als instruments financers derivats, s'informarà sobre la naturalesa dels instruments i les condicions importants que puguin afectar l'import, el calendari i la certesa dels futurs fluxos d'efectiu.

c) L'empresari facilitarà la informació següent:

- L'import dels deutes que vencin en cadascun dels cinc anys següents al tancament de l'exercici i de la resta fins al seu venciment, la distinció entre empreses del grup, associades i altres.

- L'import dels deutes amb garantia real, amb indicació de la forma i naturalesa

- L'import disponible en les línies de descompte, així com les pòlisses de crèdit concedides a l'empresari amb els límits respectius, precisant la part disposada.

- Desglossament dels deutes en moneda estrangera segons els tipus de moneda que estiguin contractades i, si escau, cobertura de diferències de canvi existent, distingint per empreses del grup, associades i altres.

- Tipus d'interès mitjà dels deutes no comercials a llarg termini.

- Detall de les obligacions i bons en circulació al tancament de l'exercici, amb la indicació de les característiques principals de cadascun (interès, venciment, garanties, condicions de convertibilitat, etc.).

d) En relació amb els préstecs pendents de pagament en el moment del tancament de l'exercici, s'informarà:

- Dels detalls de qualsevol impagament del principal o interessos que s'hagi produït durant l'exercici.

- Del valor en llibres en la data de tancament de l'exercici dels préstecs en els quals s'hagi produït un incompliment per impagament.

- Si l'impagament s'ha solucionat o s'han renegociat les condicions del préstec, abans de la data de formulació dels comptes anuals.

14. Provisions

- Per cada provisió reconeguda en el balanç s'indicarà el moviment, indicant-hi:

- a) Saldo inicial.

- b) Dotacions.

- c) Aplicacions.

- d) Altres ajustos realitzats.

- e) Saldo final.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

L'empresari facilitarà:

- Informació sobre l'augment, durant l'exercici, en els saldos actualitzats al tipus de descompte per causa del pas del temps, així com l'efecte que hagi pogut tenir qualsevol canvi en el tipus de descompte.

- Descripció de la naturalesa de l'obligació contreta i el calendari esperat de les sortides de beneficis econòmics, provocats per la mateixa.

- Descripció de les estimacions i els procediments de càlcul aplicats per la valoració dels corresponents imports, així com de les incerteses que puguin aparèixer en aquestes estimacions. Si escau, es justificaran els ajustaments que hagi procedit realitzar.

- L'import de qualsevol reemborsament que s'espera recuperar de tercers en relació amb aquestes obligacions, indicant l'import dels actius que s'hagin reconegut per a aquests reemborsaments.

Per a cada tipus de passiu contingent del qual no es consideri remota la materialització, s'indicarà:

- Una breu descripció de la seva naturalesa.

- L'evolució previsible, així com els factors dels quals depèn.

- Una estimació quantificada dels possibles efectes en els estats financers i, en cas que no es pugui realitzar, la informació sobre aquesta impossibilitat i les incerteses que la motiven en què s'assenyalin els riscos màxims i mínims.

- L'existència de qualsevol dret de reemborsament.

Excepcionalment, en els casos en què tot i mitjançar un litigi amb un tercer la informació exigida en els apartats anteriors perjudiqui seriosament la posició de l'empresari, no és necessari que se subministri la citada informació, però s'ha de descriure la naturalesa del litigi i s'ha de donar compte de l'omissió d'aquesta informació i de les raons que han portat a prendre aquesta decisió.

15. Ajustaments per periodificació de passiu.

- Import i descripció de les partides d'aquest epígraf que siguin significatives.

16. Ingressos i despeses.

L'empresari facilitarà la informació següent:

- Distribució de l'import net de la xifra de negocis corresponents a les activitats ordinàries de l'empresari per categoria d'activitats, així com per mercats geogràfics, en la mesura que, des del punt de vista de l'organització de la venda de productes i de la prestació de serveis corresponents a les activitats ordinàries de l'empresari, aquestes categories i mercats difereixin d'una forma considerable.

S'haurà de justificar l'omissió d'aquesta informació quan per la seva naturalesa pugui provocar perjudicis a l'empresari.

L'import net de la xifra de negocis es determinarà deduït de l'import de les vendes de productes i de les prestacions de serveis o altres ingressos corresponents a les activitats ordinàries de l'empresari, l'import de qualsevol descompte i dels impostos que graven les operacions de venda de béns i prestació de serveis que l'empresa ha de repercutir a tercers.

- L'import de la venda de béns i la prestació de serveis produïts per permuta de béns no monetaris i serveis.

- Desglossament de les compres i variació d'existències, de mercaderies i de primeres matèries i altres matèries consumibles, dins de la partida II.1. Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials, del model del compte de pèrdues i guanys.

- Desglossament de la partida Despeses de personal, distingint:

- Sous, salaris i assimilats.

- Càrregues socials, distingint entre aportacions i dotacions per pensions i altres càrregues socials.

- Nombre mitjà de treballadors durant l'exercici, distribuït per categories.

- Desglossament de l'import de les retribucions meritades pel personal assalariat i pel personal no assalariat (empresari, activitat econòmica per compte propi i membres del consell d'administració).

- Import i naturalesa dels altres ingressos i de les despeses no recurrents d'importància significativa.

- Despeses i ingressos imputats a l'exercici que hagin de ser satisfets en un exercici posterior.

17. Subvencions, donacions i llegats.

L'empresari facilitarà la informació següent:

- L'import i les característiques de les subvencions, donacions i llegats rebuts que apareixen en el balanç, així com els imputats en el compte de pèrdues i guanys.

- Anàlisi del moviment del contingut de la subagrupació corresponent del balanç indicant-hi el saldo inicial i final així com els augments i les disminucions.

- Informació sobre l'origen de les subvencions, donacions i llegats, indicant, per a les primeres, l'ens públic que les concedeix.

- Informació sobre el no-compliment de les condicions associades a les subvencions, donacions i llegats.

18. Situació fiscal.

L'empresari ha de facilitar la informació següent:

- Impost sobre beneficis.

S'ha d'explicar la diferència que hi hagi entre l'import net dels ingressos i despeses de l'exercici i la base imposable (resultat fiscal), incloent la conciliació següent, diferenciant entre diferències temporals i diferències permanents en l'impost:

Conciliació entre el resultat comptable i la despesa per l'impost:

RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
+/- Diferències en l'impost
RESULTAT AJUSTAT
x Tipus impositiu
IMPORT BRUT
- Deduccions i bonificacions
IMPORT MERITAT (despesa impost sobre societats)

Així mateix, s'ha de facilitar la informació següent:

- Detall de la despesa o l'ingrés per impost sobre beneficis, amb diferenciació entre l'impost corrent i la variació d'impostos diferits, així com la part imputada al compte de pèrdues i guanys.
- En relació amb als impostos diferits, s'han de diferenciar els actius diferits dels passius diferits.
- S'han de detallar l'import i el termini d'aplicació de les diferències temporals deduïbles, bases imposables negatives i altres crèdits fiscals, quan no s'hagi registrat en el balanç el corresponent actiu per impost diferit.
- S'han d'identificar les diferències permanents.
- S'ha d'informar de canvis en els tipus impositius respecte a l'exercici anterior.
- S'ha d'informar sobre provisions i altres contingències fiscals.
- S'ha de comunicar qualsevol altra informació que es consideri rellevant.

19. Transaccions amb empreses vinculades.

- L'empresari facilitarà informació suficient per comprendre les operacions amb parts vinculades que hagi efectuat i els efectes d'aquestes operacions sobre els estats financers. Es facilitarà

informació de caràcter individualitzat sobre les operacions vinculades que fossin significatives per la seva quantia o rellevants per a una adequada comprensió dels comptes anuals:

- Identificació de les persones o empreses amb les quals s'han realitzat les operacions vinculades, expressant la naturalesa de la relació amb cada part implicada.
- Detall de l'operació i la seva quantificació, expressant la política de preus adoptada en cas que l'operació no s'efectuï en condicions normals de mercat.
- Benefici o pèrdua que l'operació hagi originat a l'empresari.
- Import dels saldos pendents, tant actius com passius, els terminis i les condicions, la naturalesa de la contraprestació establerta per a la seva liquidació i les garanties atorgades o rebudes.
- Pèrdues per deteriorament per deutes de cobrament dubtós relacionades amb els saldos pendents anteriors, així com les reversions.
- Despeses reconegudes en l'exercici com a conseqüència de deutes incobrables o de cobrament dubtós de parts vinculades.
- La informació sobre operacions amb parts vinculades s'ha de subministrar separatament per a cada una de les categories següents:
 - Entitat dominant.
 - Altres empreses del grup.
 - Negocis conjunts en què l'empresari sigui un dels partícips.
 - Empreses associades.
 - Empreses amb control conjunt o influència significativa sobre l'empresa.
 - Personal clau de la direcció de l'empresa o de l'entitat dominant.
 - Altres parts vinculades.
- L'import dels sous, les dietes i les remuneracions de qualsevol classe meritades en el transcurs de l'exercici pel personal d'alta direcció i els membres de l'òrgan d'administració, qualsevol que sigui la seva causa, així com les obligacions contretes en matèria de pensions o de pagament de primes d'assegurances de vida respecte

als membres antics i actuals de l'òrgan d'administració i personal d'alta direcció. També s'inclourà informació relativa a les indemnitzacions per acomiadament i pagaments basats en instruments de patrimoni. Quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, els requeriments anteriors s'han de referir a les persones físiques que els representin. Aquestes informacions es podran donar de forma global per concepte retributiu, recollint separatament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

- L'import de les bestretes i els crèdits concedits al personal d'alta direcció i als membres de l'òrgan d'administració, amb la indicació del tipus d'interès, de les característiques essencials i dels imports eventualment retornats, així com les obligacions contretes pel seu compte a títol de qualsevol garantia. Aquestes informacions es podran donar de forma global per concepte retributiu. Quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, els requeriments anteriors s'han de referir a les persones físiques que els representin. Aquestes informacions es poden donar de forma global per a cada categoria en què es recullen separatament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

20. Altra informació.

Informació sobre:

- Import global dels compromisos financers que no figurin en el balanç, en la mesura que la seva indicació sigui útil per a l'apreciació de la situació financera.
- Import global de les garanties compromeses amb tercers, sense perjudici del seu reconeixement dins del passiu del balanç quan sigui probable que de les mateixes garanties es derivi el compliment efectiu d'una obligació. Es mencionaran de forma separada els compromisos existents amb empreses del grup.
- Operacions en les quals hi hagi algun tipus de garantia, indicant els actius afectats per la mateixa, fins i tot quan

es tracti de disponibilitats líquides, assenyalant en aquest cas les limitacions de disponibilitat existents.

- Naturalesa i propòsit de negoci dels acords de l'empresari que no figuren en el balanç, i sobre els quals no s'ha-gi incorporat informació en una altra nota de la memòria, així com l'impacte financer, sempre que aquesta informació sigui significativa i d'ajuda per a la determinació de la posició financerà de l'empresari.

- L'empresari inclourà qualsevol informació addicional no inclosa en els apartats anteriors i que consideri rellevant per la comprensió dels comptes anuals.

21. Fets posteriors.

L'empresari donarà informació dels fets posteriors distingint entre:

- Els que proporcionen una evidència addicional pel que fa a condicions que ja existien a la data de tancament de l'exercici, l'efecte dels quals es recollirà als comptes anuals de l'empresari i se n'informarà convenientment a la memòria.

- Els fets posteriors que evidencien condicions sorgides amb posterioritat a la data de tancament. L'empresari inclourà en la memòria el fet posterior i una estimació dels seus efectes. En el supòsit que no sigui possible estimar els efectes d'aquest fet, s'ha d'incloure una manifestació expressa sobre aquesta qüestió, conjuntament amb els motius i condicions que provoquen l'esmentada impossibilitat d'estimació.

Capítol tercer. Models de comptes anuals abreujats

Secció 1a. Models d'estats financers abreujats

I. Model de balanç abreujat

MODEL DE BALANÇ ABREUJAT					
ACTIU			PASSIU		
Capítol	Exercici N	Exercici N-1	Capítol	Exercici N	Exercici N-1
A) Actius no corrents I Immobilitat intangible II Immobilitzat tangible III Inversions immobiliàries IV Immobilitat financer			Patrimoni net Capital Prima d'emissió Reserves Instruments de capital propis Resultats d'exercicis anteriors Resultat de l'exercici Dividend a compte		
B) Actius corrents I Altres actius no corrents en venda II Existències III Crèdits i comptes per cobrar a curt termini IV Inversions financeres a curt termini V Tresoreria VI Ajustaments per periodificació			Passiu no corrents I Provisions a llarg termini II Deutes a llarg termini III Deutes amb empreses del grup i associades a llarg termini IV Subvencions		
			Passius corrents I Passius vinculats amb altres actius no corrents en venda II Provisions a curt termini III Deutes a curt termini IV Deutes amb empreses del grup i associades a curt termini V Creditors comercials i altres comptes a pagar VI Ajustaments per periodificació		
TOTAL ACTIU			TOTAL PATRIMONI NET I PASSIU		

II. Model de compte de pèrdues i guanys abreujat

Model de compte de pèrdues i guanys abreujat			
Capítol		Exercici N	Exercici N-1
I	Ingressos d'explotació		
1	Import net de la xifra de negocis		
2	Altres ingressos d'explotació		
II	Despeses d'explotació		
1	Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials		
2	Despeses de personal		
	a) Sous i Salaris		
	b) Càrregues socials		
	c) Aportacions i dotacions per pensions		
3	Amortització, deteriorament, i resultats per venda o baixa dels immobilitzats intangibles i tangibles		
4	Variació del deteriorament del circulant		
5	Altres despeses d'explotació		
	Total despeses d'explotació		
	Resultat de l'explotació		
III	Resultat Financer		
1	Resultat Financer		
	Resultat de les operacions		
IV	Altres Ingressos i Despeses no recurrents		
1	Altres ingressos i despeses no recurrents		
	Resultat abans d'impostos		
V	Impost sobre beneficis		
	Resultat de l'exercici		

Model d'Estat de canvis del patrimoni net abreujat									
Capital	Prima d'emissió	Reserva de revalorització	Altres Reserves	Instruments de capital propis	Resultats d'exercicis anteriors	Altres aportacions de socis	Resultat de l'exercici	Dividend a compte	TOTAL
A) Saldo 31/12/X-2									
I Ajustaments per canvis de criteris comptables X-2 i anteriors									
II Ajustaments per errors X-2 i anteriors									
(B) Saldo ajustat a 01/01/X-1									
I Resultat de l'exercici									
II Ingressos i despeses reconeguts en Patrimoni Net									
III Operacions amb socis i propietaris									
1. Distribució de dividends									
2. Ampliacions/ Reduccions de capital									
3. Operacions amb accions o participacions pròpies (netes)									
4. Altres moviments (detallar)									
IV Altres variacions del patrimoni net (detallar)									
C) Saldos a 31/12/X-1									
I Ajustaments per canvis de criteris comptables X-1 i anteriors									
II Ajustaments per errors X-1 i anteriors									
D) Saldos ajustat a 01/01/X									
I Resultat de l'exercici									
II Ingressos i despeses reconegudes en Patrimoni Net									
III Operacions amb socis i propietaris									
1. Distribució de dividends									
2. Ampliacions/ Reduccions de capital									
3. Operacions amb accions o participacions pròpies (netes)									
4. Altres moviments (detallar)									
E) Saldos a 31/12/X									

Secció 2a. Model de memòria abreujada

En aquesta secció s'inclou el model d'informació que ha d'incloure un empresari en la memòria abreujada

1. Naturalesa i activitat de l'empresari.

En aquest apartat es descriurà l'objecte social, la denominació de l'empresari, l'activitat o les activitats a què es dedica, el domicili i les dades registrals.

2. Bases de presentació.

S'inclourà informació sobre:

- a) Imatge fidel.
- b) Principis comptables generalment acceptats.
- c) Comparació de la informació.
- d) Canvis en criteris comptables i correcció d'errors.

3. Distribució de resultats.

- S'inclourà informació sobre la proposta d'aplicació de resultats.
- En el cas de distribució de quantitats a compte de dividends de l'exercici, s'indicarà l'import acordat dels mateixos.
- Limitacions per a la distribució de dividends.

4. Normes de registre i valoració.

S'indiquen els criteris aplicats en relació amb les principals partides dels comptes anuals.

5. Immobilitzat intangible.

a) S'indicarà el moviment durant l'exercici de cada una de les partides dels immobilitzats intangibles de les corresponents amortitzacions acumulades, així com les pèrdues per deteriorament acumulades i les reversions de les mateixes.

b) Es facilitarà la informació següent:

- Import del fons de comerç en la mesura que s'hagi adquirit a títol oneros i detall dels ajustaments realitzats al fons de comerç des de la seva adquisició. Si l'empresari opta per amortitzar el fons de comerç a més de 5 anys, detall dels motius que en justifiquen l'amortització en un període de temps superior a aquest període.

- Import de les bestretes abonades.

- Import de les despeses financeres capitalitzades en l'exercici, així com els criteris seguits per determinar-les.

- Vides útils estimades.

- Raons que justifiquen l'ampliació del termini d'amortització en els immobilitzats intangibles amb vida útil de 5 anys.

- Import dels immobilitzats intangibles produïts internament.

6. Immobilitzat tangible.

a) S'indicarà el moviment durant l'exercici de cada una de les partides de l'immobilitzat tangible de les corresponents amortitzacions acumulades, així com les pèrdues per deteriorament acumulades i les reversions de les mateixes.

b) L'empresari facilitarà la informació següent:

- Import de les bestretes abonades.
- Import de les despeses financeres capitalitzades en l'exercici, així com els criteris seguits per determinar-les.
- Import del cost dels treballs efectuats per l'empresari per al seu immobilitzat.

c) Dels elements de l'actiu que es registren pel valor revalorat, l'empresari facilitarà la següent informació:

- La data efectiva de la revaloració.
- La identificació de l'expert independent a càrrec de les valoracions.
- Els mètodes i les hipòtesis significatives aplicades en l'estimació del valor raonable dels elements.
- L'import en llibres que s'hauria reconegut si s'hagués comptabilitzat pel seu preu d'adquisició o cost de producció.
- Reserva de revaloració, indicant els moviments de l'exercici, així com qualsevol restricció sobre la distribució del seu saldo als accionistes/socis.

7. Inversions immobiliàries.

A més de la informació requerida en l'apartat anterior, es descriuran els immobles classificats com a inversions immobiliàries i s'informarà sobre:

- Tipus d'inversió i destí.

- Ingressos i despeses generats per aquestes inversions.

- Restriccions sobre els ingressos i els recursos que s'obtidran de la venda.

- Obligacions contractuals per adquisició, construcció o reparacions i manteniment.

8. Actius financers.

a) S'indicarà el valor en llibres de cada una de les categories d'actius financers.

b) Es presentarà per a cada classe d'actius financers el moviment dels comptes representatius de les pèrdues per deteriorament indicant-hi els criteris seguits en el registre de les que resultin de l'aplicació d'un percentatge global.

c) Informació sobre empreses del grup i associades, detallant:

- Denominació i domicili.
- Activitats que exerceixen.
- Fracció de capital i drets de vot que es posseeix directament i indirectament.
- Import del capital, reserves i resultat de l'últim exercici.
- Dividends rebuts en l'exercici.

- Indicació de si les accions cotitzen o no a la borsa en algun mercat i, si escau, cotització mitjana de l'últim trimestre de l'exercici i cotització al tancament de l'exercici.

- Import de les pèrdues per deteriorament registrades a les diferents participacions, diferenciant les reconegudes en l'exercici de les acumulades, així com de les reversions.

d) Inversions financeres valorades a preu raonable. S'indicarà:

- Si el valor raonable d'aquestes inversions financeres es determina, prenent com a referència els preus cotitzats en mercats actius, o s'estima utilitzant altres tècniques de valoració. En aquest últim cas, s'assenyalen els principals supòsits en què es basen els models esmentats i tècniques de valoració.

- Per a cada categoria d'actius financers, el valor raonable i les variacions

en el valor registrades en el compte de pèrdues i guanys.

- Pel que fa als instruments financers derivats, s'informarà sobre la naturalesa dels instruments i les condicions importants que puguin afectar l'import, el calendari i la certesa dels futurs fluxos d'efectiu.

d) Altra informació que es consideri rellevant.

9. Existències.

a) L'empresari facilitarà la informació següent:

- Distribució en les categories que resultin apropiades per a l'empresari, incloent-hi l'import satisfet en concepte de bestretes i les pèrdues per deteriorament acumulades.

- Import de les existències afectades per les pèrdues i reversions per deteriorament i els principals successos i circumstàncies que han dut al reconeixement d'aquestes pèrdues i reversions per deteriorament.

- Menció dels criteris seguits en el registre de pèrdues per deteriorament basades en un percentatge global.

10. Altres actius no corrents en venda.

a) L'empresari facilitarà la informació següent per a cada actiu no corrent o grup d'elements alienables que es qualifiquen com a mantinguts per a la venda:

- Descripció dels elements patrimonials, indicant-ne l'import i les circumstàncies que han motivat aquesta classificació.

- El resultat reconegut en el compte de pèrdues i guanys, o en l'estat de canvis en el patrimoni net, per a cada element significatiu.

11. Patrimoni net.

a) L'empresari facilitarà la informació següent sobre les partides de patrimoni net:

- Accionistes significatius (els que tinguin una participació igual o superior al 10%).

- Nombre de participacions de capital i el valor nominal de cada un d'ells, distingint per classes, així com els drets que se'ls atorguen i les restriccions que poguessin tenir.

- Circumstàncies específiques que, si escau, restringeixen la disponibilitat de les reserves.

- Nombre, valor nominal i preu mitjà d'adquisició de les participacions de capital pròpies en poder de l'empresari o d'un tercer que operi per compte d'aquest, especificant-ne el destí final previst i l'import de la reserva per adquisició d'accions pròpies. També s'informarà sobre el nombre, el valor nominal i l'import de la reserva corresponent a les accions pròpies acceptades en garantia.

12. Passius financers.

a) S'indicarà el valor en llibres de cadascuna de les categories de passius financers.

b) Passius financers a valor raonable. S'indicarà:

- Els criteris seguits per determinar-ne el valor raonable i l'import de les variacions registrades en el compte de pèrdues i guanys.

- Pel que fa als instruments financers derivats, s'informarà sobre la naturalesa dels instruments i les condicions importants que puguin afectar l'import, el calendari i la certesa dels futurs fluxos d'efectiu.

c) L'empresari facilitarà la informació següent:

- L'import dels deutes que vencin en cadascun dels cinc anys següents al tancament de l'exercici i de la resta fins al seu venciment, distingint per empreses del grup, associades i d'altres.

- L'import dels deutes amb garantia real.

d) Més informació que es consideri rellevant.

13. Provisions.

L'empresari facilitarà una descripció de la naturalesa de les obligacions concretes i una descripció dels passius contingents que no es considerin de remota materialització.

14. Ingressos i despeses

L'empresari facilitarà la informació següent:

a) Desglossament de la partida Despeses de personal, distingint:

- Sous, salaris i assimilats.

- Càrregues socials, distingint entre aportacions i dotacions per pensions i altres càrregues socials.

- Desglossament de l'import de les retribucions meritades pel personal assalariat i pel personal no assalariat (empresari, activitat econòmica per compte propi i membres del consell d'administració).

b) Import i naturalesa dels altres ingressos i despeses no recurrents d'importància significativa.

15. Situació fiscal.

Impost sobre beneficis

S'ha d'explicar la diferència que hi hagi entre l'import net dels ingressos i les despeses de l'exercici i la base imposable (resultat fiscal) incloent la conciliació següent, i diferenciant entre diferències temporals i diferències permanents en l'impost:

Conciliació entre el resultat comptable i la despesa per l'impost

RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
+/- Diferències en l'impost
RESULTAT AJUSTAT
x Tipus impositiu
IMPORT BRUT
- Deduccions i bonificacions
IMPORT MERITAT (despesa impost sobre societats)

Així mateix, s'ha de comunicar la informació següent:

- S'ha de detallar l'import i el termini d'aplicació de les diferències temporals deduïbles, bases imposables negatives i altres crèdits fiscals, quan no s'hagi registrat en el balanç el corresponent actiu per impost diferit.

- S'han d'identificar les diferències permanents.

- Qualsevol altra informació que es consideri rellevant.

16. Transaccions amb empreses vinculades.

a) L'empresari facilitarà informació suficient per comprendre les operacions amb parts vinculades que hagi efectuat i els efectes d'aquestes operacions sobre els seus estats financers.

b) L'import dels sous, les dietes i les remuneracions de qualsevol classe meritades en el transcurs de l'exercici pel personal d'alta direcció i els membres de l'òrgan d'administració, qualsevol que sigui la seva causa, com les obligacions contretes en matèria de pensions o de pagament de primes d'assegurances de vida respecte als membres antics i actuals de l'òrgan d'administració i personal d'alta direcció. Aquestes informacions s'hauran de donar de forma global per concepte retributiu.

c) L'import de les bestretes i els crèdits concedits al personal d'alta direcció i als membres de l'òrgan d'administració, amb la indicació del tipus d'interès, de les característiques essencials i dels imports eventualment retornats, així com les obligacions contretes pel seu compte a títol de qualsevol garantia. Aquestes informacions s'hauran de donar de forma global per concepte retributiu.

17. Altra informació.

L'empresari inclourà qualsevol informació addicional no inclosa en els apartats anteriors i que consideri rellevant per la comprensió dels comptes anuals.

18. Fets posteriors.

L'empresari facilitarà la informació següent:

- Els que proporcionen una evidència addicional pel que fa a condicions que ja existien a la data de tancament de l'exercici, l'efecte dels quals es recollirà als comptes anuals de l'empresari i se n'informarà convenientment a la memòria.
- Els fets posteriors que evidencien condicions sorgides amb posterioritat a la data de tancament. L'empresari inclourà en la memòria el fet posterior i una estimació dels seus efectes. En el supòsit que no sigui possible estimar els efectes d'aquest fet, s'ha d'incloure una manifestació expressa sobre aquesta qüestió, conjuntament amb els motius i les condicions que provoquen l'esmentada impossibilitat d'estimació.

Capítol quart. Règim simplificat

El règim simplificat de la comptabilitat podrà ser aplicat per tots els empresaris que tinguin una xifra total anual d'ingressos inferior a 600.000 euros i que addicionalment no pertanyin a un grup d'empreses, d'acord amb l'establert en l'apartat d'actius financers, i que no estiguin subjectes a les normes sobre ordenació i supervisió del sistema financer andorrà o d'altres amb supervisió o ordenació específica.

En l'exercici social de la seva constitució, en el d'inici de les seves activitats o en el primer exercici que es tanqui amb posterioritat a l'entrada en vigor d'aquest Pla, els empresaris podran aplicar aquest règim si, al tancament d'aquest exercici, la xifra total anual d'ingressos és inferior a 600.000 euros.

Els règim simplificat de comptabilitat consisteix en la presentació anual dels models de balanç simplificat i compte de pèrdues i guanys simplificat i les notes explicatives.

Per al reconeixement i la valoració de les partides s'aplicaran els criteris establerts en els capítols preliminar i primer d'aquest Pla.

Els empresaris han de preparar el balanç simplificat i el compte de pèrdues i guanys simplificat i han de subministrar informació a les notes explicatives d'acord amb els models proposats a continuació. No obstant això, s'haurà d'indicar qualsevol altra informació no inclosa en el model de notes explicatives que sigui necessària per facilitar la comprensió de les seves activitats empresarials.

Secció 1a. Models d'estats financers simplificats

I. Model de balanç simplificat

BALANÇ SIMPLIFICAT					
ACTIU			PASSIU		
Capítol	Exercici N	Exercici N-1	Capítol	Exercici N	Exercici N-1
A) I II III			Patrimoni net Capital Reserves / Aportacions / Resultats d'exercicis anteriors Resultat de l'exercici Dividend a compte		
B) I II III IV			Passius no corrents Deutes amb entitats de crèdit Altres deutes a llarg termini		
			Passius corrents Deutes amb entitats de crèdit Altres deutes a curt termini		
TOTAL ACTIU			TOTAL PATRIMONI NET I PASSIU		

II. Model de compte de pèrdues i guanys simplificat

Compte de pèrdues i guanys simplificat			
Capítol		Exercici N	Exercici N-1
I	Ingressos d'explotació		
1	Import net de la xifra de negocis		
2	Altres ingressos d'explotació		
	Total Ingressos d'explotació		
II	Despeses d'explotació		
1	Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials		
2	Despeses de personal		
3	Amortització, deteriorament, i resultats per venda o baixa dels immobilitzats intangibles i tangibles		
4	Altres despeses d'explotació		
	Total despeses d'explotació		
	Resultat de l'explotació		
III	Resultat Financer		
1	Ingressos financers		
2	Despeses financeres		
	Total resultat financer		
	Resultat de les operacions		
IV	Altres Ingressos i Despeses no recurrents		
1	Altres ingressos no recurrents		
2	Altres despeses no recurrents		
	Total altres ingressos i despeses no recurrents		
	Resultat abans d'impostos		
V	Impost sobre beneficis		
	Resultat de l'exercici		

Secció 2a. Model de notes explicatives

S'ha d'incloure informació de les partides següents de balanç i del compte de pèrdues i guanys:

1. Naturalesa i activitat de l'empresari.

Descripció de l'objecte social, la denominació de l'empresari, l'activitat o les activitats a què es dedica, el domicili i les dades registrals, així com els establiments dependents.

2. Immobilitzat intangible.

Moviment durant l'exercici de cada una de les partides de l'immobilitzat intangible, de les amortitzacions corresponents, amb indicació del següent:

a) Saldo inicial.

b) Entrades.

c) Sortides.

d) Traspassos.

e) Amortitzacions, amb distinció entre les reconegudes durant l'exercici i les acumulades.

f) Saldo final.

Altres consideracions

3. Immobilitzat tangible.

Moviment durant l'exercici de cada una de les partides de l'immobilitzat tangible, de les amortitzacions corresponents, amb indicació del següent:

a) Saldo inicial.

b) Entrades.

c) Sortides.

d) Traspassos.

e) Amortitzacions, amb distinció entre les reconegudes durant l'exercici i les acumulades.

f) Saldo final.

Altres consideracions.

4. Altre immobilitzat.

Moviment de les partides següents:

- Inversions immobiliàries.
- Instruments de patrimoni.
- Crèdit i comptes a cobrar.
- Altres actius financers.

Altres consideracions

5.1. Existències.

Detall de les partides següents:

- Mercaderies.

- Matèries primeres.
- Producte en curs.
- Producte acabat.
- Deteriorament.

5.2. Crèdits i comptes que s'han de cobrar a curt termini.

S'ha d'indicar el valor en llibres de cada una de les categories dels epígrafs de crèdits i comptes que s'han de cobrar, distingint-les entre comptes a cobrar amb clients, amb empreses del grup, saldos de cobrament dubtós i els deterioraments corresponents.

6. Deutes amb entitats de crèdit a llarg termini i a curt termini

Desglossament dels límits concedits i la part disposada de les categories següents:

- Línies de descompte.
- Pòlisses de crèdit.
- Préstecs.
- Altres.

Altres consideracions.

7. Despeses de personal.

Desglossament de l'import de la partida de despeses de personal, amb distinció entre:

- Sous, salaris i assimilats
- Càrregues socials

Nombre mitjà de personal assalariat i personal no assalariat

Altres consideracions

8.1. Altra informació.

L'empresari ha d'incloure qualsevol informació addicional no inclosa en els apartats anteriors i que consideri rellevant per comprendre les notes explicatives.

8.2. Fets posteriors.

L'empresari ha d'informar sobre els fets següents:

- Els que proporcionin una evidència addicional pel que fa a condicions que ja existien a la data de tancament de l'exercici, l'efecte dels quals s'ha de recollir als comptes anuals de l'empresari i se n'ha d'informar convenientment a les notes explicatives.

- Els fets posteriors que evidencien condicions sorgides amb posterioritat a la data de tancament. L'empresari ha d'incloure en la memòria el fet posterior i una estimació dels seus efectes. En el supòsit que no sigui possible

estimar els efectes d'aquest fet, s'ha d'incloure una manifestació expressa sobre aquesta qüestió, conjuntament amb els motius i les condicions que provoquen la impossibilitat d'estimació esmentada.

Decret

pel qual es modifica el Reglament de formulació dels comptes anuals consolidats

Exposició de motius

La Llei 26/2011, del 29 de desembre, de modificació de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril, inclou una sèrie de modificacions en matèria comptable i de presentació de la informació que incideixen en el Reglament de formulació dels comptes anuals consolidats. En aquest sentit, s'exclouen del perímetre de consolidació els denominats grups horitzontals quan el control de les societats filials que integren un mateix grup de societats correspongui a una o diverses persones físiques o jurídiques que actuen conjuntament. Per aquest motiu, i per tal d'adaptar-lo als requeriments establerts en les normes internacionals de comptabilitat i en les normes internacionals d'informació financera (NIC i NIIF) i facilitar-ne l'aplicació als grups de societats andorranes, s'obliga a consolidar totes les societats matrius que exerceixen un control directe o indirecte sobre altres societats filials d'aquestes, d'acord amb els requisits establerts en la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris i les seves modificacions posteriors.

D'altra banda, des de l'entrada en vigor del Reglament de formulació dels comptes anuals consolidats, s'han establert noves figures impositives que calia tenir en compte tant a l'hora d'ampliar i incloure nous continguts en aquest Reglament, com en l'establiment dels models de formulació dels comptes anuals consolidats, aprofitant al mateix temps per corregir certs errors tècnics que presentaven els models inicials.

Per aquest motiu, aquest Reglament inclou una referència a l'impost sobre beneficis per als grups de societats i

modifica els models dels comptes anuals incloent l'epígraf d'impostos sobre beneficis en els estats financers consolidats.

Per raons de seguretat jurídica i a fi d'oferir als empresaris un accés àgil a la normativa comptable en matèria de consolidació dels comptes anuals, es publica íntegrament el Reglament de formulació dels comptes anuals consolidats.

A proposta del ministre d'Economia i Territori, el Govern, en la sessió del 15 de febrer del 2012, ha aprovat el Decret següent:

Article únic

S'aproven les modificacions del Reglament de formulació dels comptes anuals consolidats.

Disposició final

Aquest Decret entra en vigor el mateix dia de ser publicat al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra.

Cosa que es fa pública per a coneixement general.

Andorra la Vella, 15 de febrer del 2012

P.D. Jordi Cinca Mateos
Ministre de Finances i Funció Pública

Reglament de formulació dels comptes anuals consolidats

Capítol primer. Subjectes de la consolidació

Article 1

Grup de societats

1. Pertanyen a un mateix grup de societats les societats que constitueixen una unitat de decisió perquè una societat, la societat matriu, controla o pot controlar directament o indirectament, una o diverses societats, les societats filials, o perquè aquest control correspon a una o diverses persones, físiques o jurídiques, que actuen conjuntament en virtut d'acords o clàusules estatutàries.

2. El grup de societats, als únics efectes de la consolidació de comptes, està format per la societat matriu i totes les societats filials.

3. A efectes d'aquesta norma s'entén per control el poder de dirigir les polítiques financeres i d'explotació d'una en-

titat, amb la finalitat d'obtenir beneficis de les seves activitats.

Article 2

Presumpció de control

En particular, es presumeix que hi ha control quan una societat, que es qualificarà com a matriu, es trobi en relació amb una altra societat, que es qualificarà com a filial, en alguna de les següents situacions:

- a) Posseeixi la majoria dels drets de vot.
- b) Pugui disposar, en virtut d'acords celebrats amb altres socis, de la majoria dels drets de vot.
- c) Tingui la facultat de nomenar o cessar la majoria dels administradors.
- d) Hagi nomenat exclusivament amb els seus vots la majoria dels administradors, que exerceixen el seu càrrec en el moment que s'ha de complir amb l'obligació de formular els comptes consolidats i durant els dos exercicis immediatament anteriors.
- e) Quan la majoria dels administradors de la societat filial siguin administradors o alts directius de la societat matriu o d'una altra filial d'aquesta.

Article 3

Còmput dels drets de vot

Per determinar els drets de vot, s'afegiran als que directament posseeixi la societat matriu, els que corresponguin a les societats filials d'aquesta o que tingui a través d'altres persones que actuïn en nom propi però per compte de la societat matriu o de qualsevol societat filial d'aquesta i aquells dels que disposi concertadament amb qualsevol altra persona.

Article 4

Altres societats que intervenen en la consolidació

1. S'inclouran aquelles societats, no incloses com a societats filials, que són gestionades conjuntament per una o diverses societats del grup amb una altra o altres persones alienes a aquest.

2. S'entén que són gestionades conjuntament quan, a més de participar en el capital, hi ha un acord estatutari o contractual en virtut del qual les decisions estratègiques, tant financeres com d'explotació, relatives a l'activitat requereixin el consentiment unànim de tots

els que exerceixen el control conjunt de la societat.

3. També s'inclouran als únics efectes de la consolidació de comptes, aquelles societats que no pertanyin al grup i en les que una societat del grup posseeix almenys el 20 per 100 dels drets de vot.

Capítol segon. Obligació de consolidar, mètodes de consolidació i procediment de posada en equivalència

Secció 1a. Obligació de consolidar i excepcions

Article 5

Obligació de consolidar

1. Amb data de tancament de l'exercici, i en el termini màxim de sis mesos a comptar d'aquesta data, l'òrgan d'administració de les societats matrius dels grups de societats ha de formular i signar els comptes anuals i l'informe de gestió consolidats incloent-hi totes les societats filials que pertanyen al seu mateix grup de societats i també qualsevol societat filial d'aquestes, amb independència de la seva forma jurídica i del seu domicili social.

2. Tota societat matriu d'un grup de societats està obligada a formular els comptes anuals consolidats si, a la data de tancament de l'exercici alguna de les societats compreses en la consolidació ha emès valors admesos a cotització en un mercat regulat de qualsevol Estat membre de la Unió Europea.

3. Els comptes anuals consolidats s'han de formular aplicant les normes de consolidació o es pot optar per les normes internacionals d'informació financera adoptades pels Reglaments de la Unió Europea. Si opta per aquestes últimes, els comptes anuals consolidats s'han d'elaborar de manera continuada d'acord amb les esmentades normes.

4. L'obligació de formular els comptes anuals consolidats no eximeix les societats integrants del grup, de formular els seus propis comptes anuals, conforme al seu règim específic.

Article 6

Dispensa de l'obligació de consolidar

1. Quan el grup de societats no superi la grandària descrita en l'article 7.

2. Si la matriu és filial d'una altra societat que formula estats financers

consolidats que compleixen amb les normes internacionals d'informació financera.

Article 7

Dispensa de l'obligació de consolidar per raó de la grandària

1. L'obligació establerta en els apartats primer i segon del article cinquè no s'aplica quan en la data de tancament de l'exercici de la societat obligada a consolidar, el conjunt de les societats compreses en la consolidació no sobrepassen dos dels tres líndars establerts a l'article 72 de la Llei de societats anònimes i de responsabilitat limitada als efectes de sotmetre els comptes anuals a l'auditoria d'una persona que tingui la condició legal d'auditor de comptes:

- a) Que el total de les partides de l'actiu no superi els tres milions sis-cents mil euros.
- b) Que l'import de la xifra total anual d'ingressos no superi els sis milions d'euros.
- c) Que el nombre de treballadors durant l'exercici no sigui superior a vint i cinc.

2. Quan un grup, a la data de tancament de l'exercici de la societat obligada a consolidar, passi a complir dues de les circumstàncies abans indicades o bé deixi de complir-les, aquesta situació únicament produirà efectes si es repeteix durant dos exercicis consecutius. En els dos primers exercicis socials des de la constitució d'un grup, una societat estarà dispensada de l'obligació de formular comptes anuals consolidats quan en la data de tancament del seu primer exercici, el conjunt de les societats del grup no sobrepassi dos dels límits assenyalats en el apartat anterior.

3. Als efectes del còmput dels límits previstos en l'apartat 1 anterior s'han d'agregar les dades de la societat matriu i els corresponents a la resta de societats del grup i tenir en compte els ajustos i eliminacions que procediria realitzar, d'efectuar la consolidació, d'acord amb que estableix el capítol III d'aquestes normes.

4. Per determinar el nombre mitjà de treballadors es consideraran totes aquelles persones que tinguin o hagin tingut una relació laboral amb les societats del grup durant l'exercici, mitjana segons el

temps durant el qual hagin prestat els seus serveis.

5. Si el període al qual es refereixen els comptes anuals consolidats fora de durada inferior a l'any, l'import net de la xifra anual de negocis serà l'obtingut durant el període que abasti l'exercici.

Secció 2a. Mètodes de consolidació

Article 8

Mètodes aplicables

1. Els mètodes de consolidació aplicables són els següents:

- a) Integració global.
- b) Integració proporcional.
- c) Procediment de posada en equivalència.

2. El mètode d'integració global s'aplicarà als actius, passius, ingressos i despeses que figuren en els comptes anuals de les societats compreses en la consolidació.

3. Les societats gestionades conjuntament per una o diverses societats compreses en la consolidació i per una o diverses societats no compreses en la consolidació s'han d'integrar en els comptes consolidats aplicant, o bé el mètode d'integració proporcional, o bé el procediment de posada en equivalència o mètode de la participació.

4. Les societats no compreses en la consolidació però en les quals una societat compresa en la consolidació hi té una participació del 20 per 100 o més dels drets de vot, s'han d'integrar en els comptes anuals consolidats aplicant el procediment de posada en equivalència o mètode de la participació.

Capítol tercer. Mètode d'integració global

Secció 1a. Descripció del mètode

Article 9

Definició

1. El mètode d'integració global té com a finalitat oferir la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de les societats del grup considerant el conjunt d'aquestes societats com una sola entitat que informa. D'aquesta manera, el grup de societats ha de qualificar, reconèixer, valorar i classificar les transaccions en

el marc d'aquestes normes de conformitat amb la substància econòmica de les mateixes i considerant que el grup actua com un subjecte comptable únic, amb independència de la forma jurídica i del tractament comptable que hagin rebut les transaccions en els comptes anuals individuals de les societats que el componen.

2. L'aplicació del mètode d'integració global consisteix en la incorporació al balanç, al compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu de la societat obligada a consolidar, de tots els actius, passius, ingressos, despeses, fluxos d'efectiu i altres partides dels comptes anuals de les societats del grup, un cop realitzades les homogeneïtzacions prèvies i les eliminacions que resultin pertinents, d'acord amb el que disposen els articles següents.

Secció 2a. Homogeneïtzació prèvia

Article 10

Homogeneïtzació temporal

1. Els comptes anuals consolidats s'han d'establir en la mateixa data i període que els comptes anuals de la societat obligada a consolidar.

2. En el cas que la data de tancament de l'exercici d'una societat compresa en la consolidació sigui anterior en més de tres mesos a la data corresponent als comptes consolidats, la seva inclusió s'ha de fer mitjançant la formulació de comptes anuals específics referits a la data de formulació dels consolidats.

3. Si una societat del grup tanca el seu exercici amb data que no difereix en més de tres mesos, anteriors o posteriors, de la data de tancament dels comptes consolidats, es pot incloure en la consolidació pels valors comptables corresponents als esmentats comptes anuals, sempre que la durada de l'exercici de referència coincideixi amb el dels comptes anuals consolidats. Quan entre la data de tancament de l'exercici de la societat del grup i la dels comptes consolidats es realitzen operacions o es produeixin successos que siguin significatius, s'hauran d'ajustar aquestes operacions o successos, en aquest cas, si l'operació s'ha realitzat amb una societat del grup, s'hauran de realitzar els ajustaments i eliminacions que resultin pertinents, informant de tot això en la memòria.

4. Quan una societat entri a formar part del grup o en surti fora, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de flux d'efectiu individual de la indicada societat a incloure en la consolidació, hauran de fer referència únicament a la part de l'exercici en què aquesta societat hagi format part del grup.

Article 11

Homogeneïtzació valorativa

1. Els elements de l'actiu i del passiu, els ingressos i despeses, i altres partides dels comptes anuals de les societats del grup, han de ser valorats seguint mètodes uniformes i d'acord amb els principis i normes de valoració establerts en la Llei 30/2007 de la comptabilitat dels empresaris i el Pla General de Comptabilitat i la resta de legislació que sigui específicament aplicable.

2. Si algun element de l'actiu o del passiu o algun ingrés o despesa, o una altra partida dels comptes anuals ha estat valorat segons criteris no uniformes respecte els aplicats en la consolidació, tal element ha de ser valorat de nou i als efectes de la consolidació, d'acord amb aquests criteris, realitzant els ajustaments necessaris, llevat que el resultat de la nova valoració ofereixi un interès poc rellevant als efectes d'assolir la imatge fidel del grup.

Article 12

Homogeneïtzació per les operacions internes

Quan en els comptes anuals de les societats del grup els imports de les partides derivades d'operacions internes no siguin coincidents, o hi hagi alguna partida pendent de registrar, s'han de fer els ajustos que siguin procedents per practicar les corresponents eliminacions.

Article 13

Homogeneïtzació per realitzar l'agregació

S'han de fer les reclassificacions necessàries en l'estructura dels comptes anuals d'una societat del grup perquè coincideixi amb la dels comptes anuals consolidats.

Secció 3a. Agregació

Article 14

Agregació

La preparació dels comptes anuals consolidats es realitzarà mitjançant l'agregació

de les diferents partides, segons la seva naturalesa, dels comptes anuals individuals homogeneïtzades, sense perjudici dels ajustaments i eliminacions esmentats en els articles següents.

Secció 4a. Eliminació inversió-patrimoni net

Article 15

Eliminació inversió-patrimoni net

L'eliminació inversió-patrimoni net és la compensació dels valors comptables representatius dels instruments de patrimoni de la societat filial que la societat matriu posseeix, directament o indirectament, amb la part proporcional de les partides de patrimoni net de l'esmentada societat filial atribuïble a aquestes participacions.

Amb caràcter general, aquesta compensació es realitzarà sobre la base dels valors resultants d'aplicar el mètode d'adquisició, segons el que es preveu en l'article següent.

Secció 5a. Mètode d'adquisició

Article 16

Aplicació del mètode d'adquisició

L'adquisició per part de la societat matriu del control d'una societat filial, en la qual la societat matriu ha adquirit el control de tots els elements patrimonials de la societat filial, es comptabilitzarà d'acord amb les regles que en els següents articles s'indiquen des de la perspectiva dels comptes anuals consolidats.

Article 17

Determinació de l'empresa adquirent

1. Amb caràcter general, la societat matriu que adquireix el control es qualificarà com a adquirent, mentre que la societat filial de la qual el patrimoni és adquirit, es qualificarà com a adquirida.

2. No obstant això, si l'operació que dona lloc a la relació matriu-filial s'ha realitzat mitjançant un intercanvi d'instruments de patrimoni pel qual els socis anteriors de la societat filial han obtingut el control de la societat matriu, l'operació es qualificarà com una adquisició inversa en la qual el patrimoni adquirit és el de la societat matriu. En aquests casos,

seran d'aplicació els criteris inclosos en l'article 27.

Article 18

Data d'adquisició

1. S'entendrà com a data d'adquisició aquella en què la societat matriu obté el control de la filial.

2. Si d'acord amb el previst en les presents normes la data de primera consolidació és posterior a la data d'adquisició, les magnituds resultants d'aplicar el mètode d'integració global s'han de referir a la data d'adquisició.

Article 19

Reconeixement i valoració dels actius identificables adquirits i els passius assumits de la societat filial

1. Amb caràcter general, els actius identificables adquirits i passius assumits de la societat filial es valoraran pel seu valor raonable en la data d'adquisició.

2. Si en la data de tancament de l'exercici en què s'ha produït la operació no es pogués concloure el procés de valoració necessari per aplicar el mètode d'adquisició, els comptes anuals consolidats s'han d'elaborar utilitzant valors provisionals.

Article 20

Fons de comerç de consolidació

1. L'excés, en la data d'adquisició, del cost de la combinació de negocis sobre el corresponent valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits, s'ha de reconèixer com un fons de comerç. Al fons de comerç li són aplicables els criteris que conté el Pla General Comptable sobre l'immobilitzat intangible.

2. En el supòsit excepcional que el valor dels actius identificables adquirits menys el dels passius assumits sigui superior al cost de la combinació de negocis, l'excés s'ha de comptabilitzar en el compte de pèrdues i guanys com un ingrés.

3. El fons de comerç de consolidació no s'amortitzarà. En el seu lloc, haurà d'analitzar, almenys anualment, el seu possible deteriorament.

4. Qualsevol pèrdua per deteriorament del valor relacionada amb el fons de comerç es repartirà entre l'assignada a la matriu i la assignada als socis externs, però només la primera es reconeixerà

com una pèrdua per deteriorament del valor del fons de comerç.

5. En les combinacions de negocis per etapes, els instruments de patrimoni de la societat filial que el grup posseeixi amb anterioritat a l'adquisició del control, s'ajustaran al seu valor raonable en la data d'adquisició, reconeixent dins del compte de pèrdues i guanys consolidat la diferència amb el seu valor comptable previ.

Secció 6a. Participació de socis externs

Article 21

Participació de socis externs

1. La participació en el patrimoni net de la societat filial atribuïble a tercers aliens al grup, figurarà en la subagrupació «socis externs» del patrimoni net del balanç consolidat. En el resultat de l'exercici del grup també es presentaran per separat.

2. Els interessos minoritaris en el patrimoni net es componen de l'import que els correspongui en el moment de l'adquisició i la participació dels minoritaris en els moviments produïts en el patrimoni net de la filial des de la data d'adquisició.

Secció 7a. Eliminació inversió-patrimoni net en consolidacions posteriors

Article 22

Consolidacions posteriors

En consolidacions posteriors l'eliminació inversió-patrimoni net es realitzarà en els mateixos termes que els establerts per a la data d'adquisició. L'excés o defecte del patrimoni net generat per la societat filial des de la data d'adquisició s'ha de presentar en el balanç consolidat d'acord amb els següents criteris:

a) La part d'aquest import atribuïble a la societat matriu que correspongui a partides de reserves es mostrarà en l'epígraf «reserves» i es desglossarà en la memòria consolidada.

b) La part de l'excés o defecte del patrimoni net generat per la societat filial atribuïble als socis externs haurà d'inscriure's en la subagrupació «socis externs» del patrimoni net. En la memòria també s'ha d'incloure

el detall oportú sobre la composició d'aquest saldo.

Article 23

Modificació de la participació sense pèrdua del control

Un cop s'ha obtingut el control, les operacions posteriors que donen lloc a la modificació de la participació de la societat matriu en la societat filial, sense que, en cas de reducció, suposen una pèrdua de control, es consideraran en els comptes consolidats com una operació amb títols de patrimoni propi. En conseqüència, en l'eliminació inversió patrimoni net i en el càlcul dels socis externs, s'aplicaran les següents regles:

a) No es modificarà l'import del fons de comerç de consolidació o diferència negativa reconeguda, ni el d'altres actius o passius del balanç consolidat.

b) En els supòsits de reducció de la participació sense pèrdua de control, el benefici o la pèrdua reconeguda en els comptes anuals individuals, ha d'eliminar als efectes de la consolidació, circumstància que motivarà un ajustament en les reserves de la societat que redueix la seva participació.

c) La participació dels socis externs en el patrimoni net de la societat filial es mostrarà, en el balanç consolidat, en funció del percentatge de participació que tercers aliens al grup tinguin en el capital de l'esmentada societat, un cop realitzada l'operació, incloent en conseqüència el percentatge de participació en el fons de comerç comptabilitzat en els comptes consolidats associat a la modificació que s'ha produït.

d) Si s'escau, l'ajust necessari per complir el que disposen les regles anteriors motivarà una variació en les reserves de la societat que redueix o augmenta la seva participació.

Article 24

Inversió adicional o reducció de la inversió sense modificació de la participació

1. Quan una societat matriu realitzi una nova inversió en el capital d'una societat filial o una desinversió en la mateixa, que no impliqui una variació en el percentatge de participació en la societat filial, no es modificarà el fons

de comerç ni la diferència negativa de consolidació.

2. En els supòsits de reducció de la inversió, si escau, el benefici o la pèrdua reconeguda en els comptes anuals individuals, ha de eliminar als efectes de la consolidació, circumstància que motivarà un ajust en les reserves de la societat que redueix la seva participació.

Secció 8a. Pèrdua del control de la societat filial

Article 25

Pèrdua del control

Quan es produeixi la pèrdua del control d'una societat filial s'hauran d'observar les regles següents:

1. Als efectes de la consolidació, el benefici o la pèrdua reconeguda en els comptes anuals individuals de la societat que redueix la seva participació, s'ha d'ajustar d'acord amb els següents criteris:

a) L'import que tingui el seu origen en les reserves en societats consolidades generades des de la data d'adquisició, es reconeixerà com a reserves de la societat que redueix la seva participació.

b) L'import que tingui el seu origen en els ingressos i despeses generades per la filial en l'exercici fins a la data de pèrdua de control ha de lluir segons la seva naturalesa. Així mateix, l'import que tingui el seu origen en els ingressos i despeses reconegudes directament en el patrimoni net de la societat filial des de la data d'adquisició, pendents d'imputar al compte de pèrdues i guanys consolidats, es descalcificaran a la partida que correspongui segons la seva naturalesa.

c) El benefici o la pèrdua que subsisteixi després de practicar els esmentats ajustaments es mostrarà en el compte de pèrdues i guanys consolidat, amb l'ataquet desglossament. Si la pèrdua de control s'origina sense que es produeixi una desinversió en la societat participada, el resultat de l'operació també es mostrarà en aquesta partida del compte de pèrdues i guanys consolidat.

2. Si la societat matriu manté més del 20% del capital de la filial, es consolidarà

pel procediment de posada en equivalència, considerant a efectes de la seva valoració inicial, el valor raonable de la participació retinguda en aquesta data.

La contrapartida de l'ajust necessari per mesurar la nova inversió a valor raonable es comptabilitzarà d'acord amb els criteris inclosos en l'apartat 1.

Secció 9a. Socis externs en consolidacions posteriors

Article 26

Socis externs en consolidacions posteriors

1. En consolidacions posteriors la valoració dels socis externs es realitzarà tenint en compte els ajustaments i eliminacions previstes en aquest capítol.

2. La participació en els beneficis o pèrdues de les societats filials reconeguts en el compte de pèrdues i guanys i en l'estat d'ingressos i despeses reconegudes consolidats que correspongui a socis externs es presentarà, de forma separada, com una atribució del resultat i no com un despesa o ingrés.

3. Quan hi hagi un excés entre les pèrdues atribuïbles als socis externs d'una societat filial i la part de patrimoni net, exclosos els resultats de l'exercici, de l'esmentada societat que proporcionalment els correspongui, tots dos imports després dels ajustos i eliminacions que preveu aquest capítol, aquest excés serà atribuït als socis externs, encara que això impliqui un saldo deutor en aquesta partida.

Secció 10a. Adquisició inversa

Article 27

Adquisició inversa

1. Es consideren adquisicions inverses aquelles en les que l'operació que dóna lloc a la relació matriu-filial ha estat realitzada mitjançant un intercanvi de participacions pel qual els socis anteriors de la societat filial obtenen el control de la societat matriu.

2. En el cas d'adquisicions inverses, atès que el control del grup ha estat obtingut pels socis anteriors de la societat filial, es considera a la societat filial com a societat adquirent, mentre que la societat matriu derivada d'una

adquisició inversa, es considerarà societat adquirida.

En particular, en la data d'adquisició el balanç consolidat s'ha de formular d'acord amb els següents criteris:

a) Els actius i passius de la societat filial (societat adquirent) mantenen els valors previs a la data d'adquisició, sense perjudici dels ajustos de homogeneïtzació que corresponguin.

b) Els actius i passius de la societat matriu (societat adquirida), exclosa la participació en la societat filial (societat adquirent), es valoren d'acord amb el que estableix l'article 19. Els ajustaments derivats de la valoració es reflectiran en les reserves de la societat matriu.

c) El Fons de Comerç o diferència negativa de la societat matriu (societat adquirida), es determinarà d'acord amb el que estableix l'article 20. Els ajustos que s'hagin de practicar es reflectiran en les reserves de la societat matriu (societat adquirida).

d) L'eliminació inversió-patrimoni net es realitza compensant el valor de la participació de la societat matriu en el patrimoni net de la societat filial amb la proporció corresponent a les parts de patrimoni net d'aquesta societat filial, ajustant les reserves de la societat matriu per la diferència.

En conseqüència, l'import total de patrimoni net en el balanç consolidat inicial serà la suma de:

- El valor comptable del patrimoni net de la societat filial (societat adquirent), i

- El valor raonable dels actius i passius identificables de la societat matriu (societat adquirida), exclosa la participació en la societat filial, i el fons de comerç de consolidació o diferència negativa de consolidació. En el patrimoni net consolidat figurarà com a capital el corresponent a la societat matriu legal, adquirida a efectes comptables.

e) Els socis externs es calcularan a partir dels valors comptables de la societat filial, anteriors a la combinació.

Secció 11a. Mètode d'adquisició: casos particulars

Article 28

Participacions indirectes

1. L'eliminació inversió-patrimoni net en els supòsits de participació indirecta s'efectuarà per etapes:

2. S'ha de fer en primer lloc, l'eliminació inversió-patrimoni net corresponent a la societat filial que no tingui participació directa en el capital de cap altra societat filial.

3. Posteriorment, es realitzaran les successives eliminacions inversió-patrimoni net, per l'ordre que es deriva del que indica la lletra a) anterior.

4. Per determinar el fons de comerç que sorgeix en cada etapa s'ha de tenir en consideració la cronologia de les participacions i l'entitat que informa. En conseqüència, l'eliminació inversió-patrimoni net en una filial que al seu torn participa en un subgrup, s'ha de fer aplicant els següents criteris:

a) En els comptes consolidats del subgrup es mantindran les valoracions resultants d'aplicar el mètode d'adquisició, en la data en què la filial va adquirir el control de les societats que integren el subgrup.

b) En els comptes consolidats del grup, s'ha d'aplicar l'esmentat mètode considerant el conjunt d'actius identificables i passius assumits de cada societat filial com si d'una sola entitat adquirida es tractés, circumstància que lògicament podria originar variacions entre les valoracions atorgades als esmentats elements patrimonials en els comptes consolidats del subgrup, i les que han de lluir en els comptes consolidats del grup. En particular, cal realitzar una nova anàlisi sobre l'assignació dels fons de comerç prèviament reconeguts entre les diferents unitats generadores d'efectiu del grup.

Article 29

Participacions en el capital de la societat matriu

1. Les participacions en el capital de la societat matriu han de figurar en el patrimoni net, minorant els fons propis, i

en cap cas podran ser reconegudes com a actius financers del grup.

2. Les despeses derivades de transaccions amb instruments de patrimoni de la societat matriu, així com qualsevol resultat procedent de la seva alienació que s'hagin registrat en el compte de pèrdues i guanys, s'han d'eliminar ajustant les reserves de la societat que hagi realitzat l'operació.

Article 30

Participacions recíproques entre societats filials

1. En cas de participacions recíproques entre les societats filials, s'haurà de calcular el fons de comerç o diferència negativa de consolidació d'acord amb el que estableix l'article 20, i sense que afecti el càlcul del patrimoni net tal interrelació.

2. En tot cas cal tenir en compte la cronologia de les participacions. Si les inversions recíproques es produeixen abans de la presa de participació de la matriu, caldrà realitzar els càlculs derivats de la interrelació que prèviament no s'havien considerat en l'elaboració de comptes consolidats anteriors. Quan la inversió recíproca es produeixi una vegada que hi hagi control, no es reconeixerà fons de comerç ni diferència negativa de consolidació addicional.

Secció 12a. Eliminacions d'operacions entre empreses del grup i resultats

Article 31

Eliminacions d'operacions entre empreses del grup i resultats

1. S'han d'eliminar en la seva totalitat en els comptes anuals consolidats les operacions entre empreses del grup, una vegada realitzats els ajustaments per homogeneïtzació que siguin procedents d'acord amb el que disposen els articles 10 a 13 d'aquestes normes.

2. S'entén per operacions entre empreses del grup els crèdits i deutes, ingressos i despeses i flux d'efectiu entre societats del grup, sense perjudici del que preveu per als dividendes interns l'article 33.

Article 32

Eliminació de resultats per operacions internes

1. S'entén per operacions internes les realitzades entre dues societats del grup des del moment en què ambdues societats van passar a formar part. S'entén per resultats tant els recollits en el compte de pèrdues i guanys com els ingressos i despeses imputats directament en el patrimoni net, d'acord amb el que preveu el Pla General de Comptabilitat.

2. La totalitat del resultat produït per les operacions internes haurà eliminar i diferir fins que es realitzi davant de tercers aliens al grup. Els resultats que han de diferir són tant els de l'exercici com els d'exercicis anteriors produïts des de la data d'adquisició.

No obstant això, les pèrdues hagudes en operacions internes poden indicar l'existència d'un deteriorament en el valor que exigiria, si s'escau, el seu reconeixement en els comptes anuals consolidats. De la mateixa manera, el benefici produït en transaccions internes pot indicar l'existència d'una recuperació en el deteriorament de valor de l'actiu objecte de transacció que prèviament hagi estat registrat. Si és el cas, els dos conceptes s'han de presentar en els comptes anuals consolidats d'acord amb la seva naturalesa.

3. S'aplicarà el que disposen els apartats anteriors en els casos en què un tercer actui en nom propi i per compte d'una societat del grup.

4. Els resultats s'entendran realitzats davant de tercers quan una de les societats participants en l'operació interna deixi de formar part del grup, sempre que l'actiu que incorpora el resultat no hi romanguí. La imputació de resultats en el compte de pèrdues i guanys consolidat o, si s'escau, a l'estat d'ingressos i despeses reconegudes consolidat lluirà, quan correspongui, com un menor o major import en les partides que siguin procedents.

5. Si algun element patrimonial és objecte, a efectes de la formulació dels comptes anuals consolidats, d'un ajustament de valor, l'amortització, pèrdues per deteriorament i resultats d'alienació o baixa en balanç, s'han de calcular, en

els comptes anuals consolidats, sobre la base del seu valor ajustat.

6. S'han d'eliminar en els comptes anuals consolidats les pèrdues per deteriorament corresponents a elements de l'actiu que hagin estat objecte d'eliminació de resultats per operacions internes. També s'eliminaran les provisions derivades de garanties o similars atorgades a favor d'altres empreses del grup. Ambdues eliminacions donaran lloc al corresponent ajustament en resultats.

7. L'eliminació de resultats per operacions internes realitzada en l'exercici afectarà la xifra de resultats consolidats o l'import total d'ingressos i despeses imputats directament al patrimoni net, mentre que l'eliminació de resultats per operacions internes d'exercicis anteriors modificarà l'import del patrimoni net, afectant les reserves, els ajustaments per canvis de valor o les subvencions, donacions i llegats rebuts, que estan pendents d'imputar al compte de pèrdues i guanys.

8. L'ajustament en resultats, en guanys i pèrdues imputades directament al patrimoni net, i en altres partides de patrimoni net, afectarà la societat que s'alieni el bé o presti el servei i, per tant, l'import assignable als socis externs d'aquesta.

Article 33

Eliminació de dividendes interns

1. Es consideraran dividendes interns els registrats com a ingressos de l'exercici d'una societat del grup que hagin estat distribuïts per una altra pertanyent a aquest.

2. Aquests dividendes seran eliminats, considerant-los reserves de la societat perceptora.

3. Quan es tracti de dividendes a compte s'eliminaran contra la seva partida de patrimoni representativa en la societat que els va distribuir.

Capítol quart. Mètode d'integració proporcional i procediment de posada en equivalència

Secció 1a. Mètode d'integració proporcional

Article 34

Definició del mètode

L'aplicació del mètode d'integració proporcional, que s'aplica a les societats gestionades conjuntament per una o diverses societats compreses en la consolidació i per una o diverses societats no compreses en la consolidació, consisteix en la incorporació als comptes anuals consolidats de la porció d'actius, passius, despeses, ingressos, flux d'efectiu i altres partides dels comptes anuals corresponents al percentatge que del seu patrimoni net tinguin les societats del grup, sense perjudici de les homogeneïtzacions prèvies i dels ajustaments i eliminacions que resultin pertinents, descrits en el capítol III.

Article 35

Criteris aplicables

Per efectuar la integració proporcional es tindran en compte, amb les necessàries adaptacions, les regles establertes en els articles relatius al mètode d'integració global, tenint en compte el següent:

- a) L'agregació als comptes consolidats de les diferents partides dels comptes anuals de la societat participada es realitzarà en la proporció que representi la participació de les societats compreses en la consolidació en el patrimoni net d'aquella.
- b) Els crèdits i dèbits, els ingressos i despeses, flux d'efectiu i els resultants per operacions amb la societat participada s'eliminaran en la proporció indicada a la lletra anterior. Les diferències que no hagin pogut ser eliminades figuraran en partides independents dels comptes anuals consolidats.
- c) No ha de lluir en els comptes consolidats cap partida corresponent a socis externs d'aquesta societat.

En el cas que les aportacions no monetàries realitzades per societats del grup en la societat participada hagin generat pèrdues o guanys, aquestes pèrdues o guanys han de ser eliminades en els comptes consolidats ajustant el valor de

l'actiu corresponent. Es reconeixerà l'import de qualsevol pèrdua quan l'operació hagi posat de manifest un deteriorament de valor dels actius transferits.

Secció 2a. Procediment de posada en equivalència

Article 36

Descripció del procediment

Segons el procediment de posada en equivalència o el mètode de la participació, la inversió en una societat s'ha de registrar inicialment al cost, d'acord amb el que disposa l'apartat següent, i s'ha d'incrementar o disminuir posteriorment per reconèixer el percentatge que correspon a l'inversor en la variació del patrimoni net produït en l'entitat participada, després de la data d'adquisició, un cop ajustat d'acord amb el que preveu l'article 39.

El procediment de posada en equivalència, que s'aplica a les societats no compreses en la consolidació però en les quals una societat compresa en la consolidació té una participació del 20 per cent o més dels drets de vot, s'ha d'integrar en els comptes anuals consolidats aplicant el procediment de posada en equivalència o el mètode de la participació.

Article 37

Homogeneïtzació de la informació

1. Si la societat participada utilitza criteris de valoració diferents als de les societats compreses en la consolidació, s'han d'efectuar els ajustos necessaris, prèviament a la posada en equivalència, en els termes que preveu l'article 11, quan aquestes diferències siguin significatives i sempre que es pugui disposar de la informació necessària.

2. Els comptes anuals de l'empresa participada s'han de referir a la mateixa data que els comptes anuals consolidats. A aquests efectes s'aplicarà el que preveu l'article 10.

Article 38

Primera aplicació del procediment de posada en equivalència

1. Quan s'apliqui per primera vegada el procediment de posada en equivalència, la participació en la societat es valorarà en el balanç consolidat per l'import que el percentatge d'inversió de

les societats del grup representi sobre el patrimoni net de la societat, circumstància que exigirà reconèixer la inversió pel seu cost excepte en el cas excepcional que regula el segon paràgraf de l'apartat 2 d'aquest article.

Aquest import figurarà a l'actiu del balanç consolidat sota la denominació "participacions posades en equivalència".

2. Si la diferència entre l'import a què la participació estava comptabilitzada en els comptes individuals i el valor a què s'ha fet referència en l'apartat anterior és positiva, el fons de comerç posat de manifest s'inclourà en l'import en llibres de la inversió recollit a la partida «participacions posades en equivalència» i s'informarà d'en la memòria.

En el cas excepcional que la diferència sigui negativa es reconeixerà en el compte de pèrdues i guanys consolidat com un resultat positiu. No obstant això, abans de reconèixer l'esmentat ingrés s'han d'avaluar novament els imports descrits a l'apartat 1 d'aquest article.

3. Els resultats generats per la societat posada en equivalència es reconeixeran des de la data en què s'adquireix una participació del 20 per 100 o més dels drets de vot.

Article 39

Ajustos al valor inicial de la participació

1. El valor comptable en el balanç consolidat de la participació en la societat es modificarà, augmentant o disminuint, en la proporció que correspongui a les societats del grup, per les variacions experimentades en el patrimoni net de la societat participada des de la valoració inicial, un cop eliminada la proporció procedent dels resultats no realitzats generats en transaccions entre aquesta societat i les societats del grup.

Aquestes eliminacions de resultats inclouen tant les procedents de transaccions en què la societat les transmet com aquelles en les quals actua com a adquirent. Aquestes eliminacions es realitzaran d'acord amb el que disposen els articles 32 i 33, tot i que arribarà exclusivament al percentatge que sobre els resultats de la participada correspongui a les societats del grup i en la mesura

que es pugui obtenir la informació necessària per a això.

2. Quan l'eliminació tingui l'origen en una transacció realitzada amb una societat inclosa en la consolidació per integració global, la contrapartida de l'eliminació de resultats a què es refereix l'apartat anterior serà la pròpia participació en la societat posada en equivalència.

3. El major valor, si escau, atribuït a la participació, s'haurà de reduir en exercicis posteriors, amb càrrec als resultats consolidats o a una altra partida de patrimoni net que correspongui a mesura que es deprecien, causin baixa o s'alienin a tercers els corresponents elements patrimonials. De la mateixa manera, procedirà el càrrec a resultats consolidats quan es produeixin pèrdues per deteriorament del valor prèviament reconegut d'elements patrimonials de la societat participada, amb el límit de la plusvàlua assignada a aquests en la data de primera posada en equivalència.

4. En cada exercici posterior a la primera aplicació del procediment:

a) Les variacions en el valor de la participació corresponents a resultats de l'exercici de la participada formaran part dels resultats consolidats, figurant de forma explícita en el compte de pèrdues i guanys consolidat.

b) No obstant això, en el cas que la societat participada incorri en pèrdues, la reducció del compte representativa de la inversió tindrà com a límit el propi valor comptable de la participació calculat per posada en equivalència.

Un cop s'hagi reduït a zero el valor de la participació, les pèrdues addicionals i el corresponent passiu s'han de reconèixer en la mesura que s'hagi incorregut en obligacions legals, contractuals, implícites o tàcites, o bé si el grup de societats ha efectuat pagaments en nom de la societat participada.

Si la societat participada obté guanys amb posterioritat, seran reconeguts en comptes anuals consolidats quan arribin l'import de les pèrdues no reconegudes. Els ingressos i despeses de la societat participada que no s'hagin reconegut en pèrdues i guanys es tractaran de forma anàloga a aquests.

c) Els beneficis distribuïts per la societat participada comptabilitzats com

a ingressos seran eliminats, considerant reserves de la societat que tingui la participació. Quan es tracti de dividends a compte, es reduirà el valor comptable de la participació amb càrrec als resultats de la societat que els hagi rebut.

Article 40

Modificació de la participació

1. En una nova adquisició de participacions en la societat posada en equivalència, la inversió addicional i el nou fons de comerç o diferència negativa de consolidació es determinaran de la mateixa manera que la primera inversió i en els percentatges sobre el patrimoni net que correspongui a aquesta inversió. Si en relació amb una mateixa participada, sorgeix un fons de comerç i una diferència negativa de consolidació, la diferència negativa es reduirà fins al límit del fons de comerç implícit.

2. En una reducció de la inversió amb disminució de la participació en la societat, en la qual es mantingui, no obstant això, més del 20% de participació, la partida representativa de la inversió es valorarà aplicant les regles establertes en els articles anteriors, pels imports que corresponguin al percentatge de participació que es reté. El resultat derivat de l'operació s'ha d'ajustar per les imputacions a resultats consolidats anteriors a l'alienació motivades per:

a) Els resultats obtinguts per la societat participada.

b) L'aplicació del valor raonable als elements patrimonials de la societat participada en la data de primera posada en equivalència.

c) Els ajustos de valor imputats directament a patrimoni net que es corresponguin amb la reducció en el percentatge de participació.

d) Quan una nova adquisició de participacions en la societat no impliqui un augment en el percentatge de participació, no es modificarà el fons de comerç de consolidació calculat de manera implícita ni, si s'escau, la diferència negativa de consolidació.

Quan una reducció de participacions en la societat no impliqui una reducció en el percentatge de participació, es reduirà el valor de la partida representativa de la inversió i de les reserves en societats posades en equivalència en

l'import obtingut com a conseqüència de la reducció, eliminant el resultat que, si s'escau, hagi estat registrat per la societat inversora.

Si l'augment o reducció del percentatge de participació sense que es produeixi una inversió addicional o una desinversió implica la modificació del valor de les participacions en la societat participada, es reconeixerà el corresponent resultat en el compte de pèrdues i guanys consolidat. En la memòria dels comptes anuals s'ha d'informar d'aquest resultat amb l'ataquet desglossament.

Secció 3a. Pèrdua de la condició de societat participada

Article 41

Pèrdua de la condició de societat participada

1. Deixarà d'aplicar el procediment de posada en equivalència des de la data en que deixi d'existir una participació del 20 per 100 o més dels drets de vot.

2. En aquells casos en què l'empresa participada passi a ser filial, es procedirà de conformitat amb el que estableixen els articles corresponents al mètode d'integració global.

Capítol cinquè. Altres normes aplicables

Secció 1a. Impost sobre beneficis

Article 42

Impost sobre beneficis

Els impostos sobre el benefici als quals es refereix aquesta norma són els impostos directes, ja siguin nacionals o estrangers, que es liquidin a partir d'un resultat empresarial consolidat calculat d'acord amb les normes fiscals que siguin aplicables i tenint en consideració les normes d'elaboració dels comptes anuals establertes en el Pla general de comptabilitat d'Andorra en la norma comptable sobre els impostos directes.

Diferències temporals en consolidació

El reflex comptable de l'impost sobre societats consolidat es realitza considerant com a diferències temporals les que hi ha entre el valor en els comptes

anuals consolidats d'un element i la seva base fiscal.

Les diferències temporals de consolidació poden sorgir com a conseqüència de les homogeneïtzacions i eliminacions de resultats, del reconeixement del fons de comerç, i d'altres situacions sorgides durant el procés de consolidació.

Valoració

Els actius i passius per impost diferit es valoren pels tipus impositius que siguin aplicables en els exercicis en què s'espera realitzar els actius o pagar els passius, a partir de la normativa i el tipus que està vigent i una vegada considerades les conseqüències fiscals que es derivaran de la forma en què el grup espera recuperar els actius o liquidar els passius.

Classificació

Els actius i passius per impost diferit es reconeixen en el balanç de situació consolidat com a actius o passius no corrents, independentment de la data esperada de realització o liquidació.

En els casos en què alguna qüestió no estigui regulada per aquesta norma comptable o que s'hagin de considerar situacions o casuístiques particulars de cada empresari, s'han d'aplicar els criteris establerts en les normes internacionals de comptabilitat i les normes internacionals d'informació financera.

Secció 2a. Conversió de comptes anuals consolidats en una moneda diferent de l'euro

Article 43

Moneda de presentació

Els comptes anuals consolidats hauran de ser formulats per expressar els seus valors en euros.

Article 44

Conversió de comptes anuals en moneda diferent de l'euro

1. La conversió dels comptes anuals d'una societat que la seva moneda sigui diferent a l'euro es farà d'acord amb les regles següents:

- a) Els actius i els passius es convertiran al tipus de canvi de tancament.

b) Les partides de patrimoni net, incloent el resultat de l'exercici, es convertiran al tipus de canvi històric.

c) La diferència entre l'import net dels actius i passius i les partides de patrimoni net, es recolliran en una partida de patrimoni net, sota la denominació "diferència de conversió", i un cop deduïda la part de la dita diferència que correspongui als socis externs.

2. El fons de comerç de consolidació i els ajustaments als valors raonables d'actius i passius derivats de l'aplicació del mètode d'adquisició es consideren elements de la societat adquirida i s'han de convertir al tipus de canvi de tancament.

3. Els socis externs es convertiran al tipus de canvi històric. D'acord amb la lletra c) de l'apartat 1 d'aquest article, la diferència de conversió que es pugui atribuir als socis externs, es reconeixerà en aquesta partida del balanç consolidat.

4. Si s'integren en la consolidació comptes anuals que la seva data de tancament sigui diferent de la data a la qual es refereixen els comptes anuals consolidats, els tipus de canvi aplicables per la seva conversió seran els corresponents al període al qual es refereixen els comptes anuals de la societat estrangera tenint en compte els ajustaments que procedixin quan, entre la data de tancament de la societat estrangera i la del grup, es produeixi una variació significativa en el tipus de canvi aplicable.

Article 45

Diferències de canvi derivades de partides monetàries entre les societats del grup

Els ingressos i les despeses per diferències de canvi derivades de partides monetàries a pagar o a cobrar entre les societats del grup, denominades en una moneda diferent a l'euro, d'alguna de les parts, no s'eliminen en consolidació. Per tant, aquestes diferències seran reconegudes en el compte de pèrdues i guanys consolidada.

Article 46

Partides monetàries que formen part de la inversió neta en una societat a l'estranger

1. Les diferències de canvi que es produeixin en una partida monetària que

sigui part de la inversió neta en una societat en l'estranger es reconeixerà només als efectes de consolidació, en una partida de "diferències de conversió". Aquesta diferència s'imputarà a resultats quan es transmeti.

2. Es defineix com a societat en l'estranger i inversió neta en una societat a l'estranger com:

a) Societat a l'estranger: Una societat depenent, multigrup o associada i altre tipus de negoci conjunt o sucursal d'una societat inclosa en la consolidació sempre que les seves activitats es basin o es portin a terme en una moneda diferent a l'euro.

b) Inversió neta en una societat a l'estranger serà la suma de:

- L'import que correspon a la participació de la societat inclosa en la consolidació en el patrimoni net d'una societat a l'estranger, i

- Qualsevol partida monetària a cobrar o a pagar d'una societat del grup amb la dita societat a l'estranger, sempre que la seva liquidació no estigui prevista ni sigui probable que es produeixi en un futur previsible, excloses les partides de caràcter comercial.

Article 47

Societats posades en equivalència

A les societats posades en equivalència els resultaran aplicables els criteris d'aquesta secció.

Article 48

Eliminació de resultats interns

L'eliminació de resultats per operacions internes es realitzarà considerant el tipus de canvi vigent a la data de la transacció.

Capítol sisè. Comptes anuals consolidats

Article 49

Documents que integren els comptes anuals

1. Els comptes anuals consolidats comprenen el balanç consolidat, el compte de pèrdues i guanys consolidat, l'estat de canvis en el patrimoni net consolidat, l'estat de flux d'efectiu consolidat i la memòria consolidada. Aquests documents formen una unitat.

2. Els comptes anuals consolidats s'han de redactar amb claredat, d'acord amb el que preveu La Llei de la comptabilitat dels empresaris i el Pla General de Comptabilitat amb la finalitat que la informació inclosa en els comptes anuals sigui rellevant i fiable i per mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats del grup.

3. Quan l'aplicació de les disposicions vigents en matèria de comptabilitat no sigui suficient per donar la imatge fidel, s'han d'aportar en la memòria consolidada les informacions complementàries necessàries per assolir aquest resultat.

4. En casos excepcionals, si l'aplicació d'una disposició legal vigent en matèria de comptabilitat és incompatible amb la imatge fidel que han de proporcionar els comptes anuals consolidats, aquesta disposició no és aplicable. En aquests casos, en la memòria consolidada s'ha d'assenyalar aquesta falta d'aplicació de la corresponent disposició en matèria de comptabilitat i explicar la seva influència sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats del grup.

Article 50

Formulació de comptes anuals

1. Els comptes anuals consolidats s'han d'establir en la mateixa data de tancament i pel mateix període que els comptes anuals de la societat matriu del grup de societats. Quan no sigui possible identificar la societat matriu d'un grup de societats, l'obligació de consolidar correspondrà a la societat del grup, l'actiu de la qual, tingui un import superior en la data de la primera consolidació.

2. Els comptes anuals consolidats han de ser formulats pels administradors de la societat matriu en el mateix termini establert per a la formulació dels comptes anuals d'aquesta societat.

3. El balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net, l'estat de flux d'efectiu i la memòria consolidats han d'estar degudament identificats. S'indicarà de forma clara i en cada un d'aquests documents el grup de societats a què corresponen i l'exercici a què es refereixen.

4. Els comptes anuals consolidats s'elaboren expressant els seus valors en euros.

Article 51

Estructura dels comptes anuals consolidats

L'estructura dels comptes anuals consolidats s'ha d'adaptar al que estableix l'annex d'aquesta norma.

Article 52

Normes comunes al balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu consolidats

Sense perjudici del que disposen les normes particulars, el balanç, el compte de pèrdues i guanys, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu consolidats s'han de formular tenint en compte les regles següents:

a) A cada partida hi hauran de figurar, a més de les xifres de l'exercici que es tanca, les corresponents a l'exercici immediatament anterior. No obstant això per al primer exercici que es formulin comptes consolidats es poden ometre les xifres de l'exercici anterior. Quan les xifres de l'exercici corrent no siguin comparables amb les del precedent, bé per haver-se produït una modificació en l'estructura, bé per realitzar un canvi de criteri comptable o esmena d'error, s'haurà de procedir a adaptar l'exercici precedent, a efectes de la seva presentació en l'exercici a què es refereixen els comptes anuals, informar-ne detalladament en la memòria. Quan la composició de les empreses, incloses en la consolidació, hagi variat considerablement en el curs d'un exercici, s'ha d'incloure en la memòria la informació necessària perquè la comparació de successius estats financers consolidats mostri els principals canvis que han tingut lloc entre exercicis.

b) No figuraran les partides a les quals no correspongui cap import en l'exercici ni en el precedent.

c) Si es modifica la presentació o classificació de partides d'un exercici a un altre, les xifres comparatives també han de reclassificar-se per tal que siguin comparables amb la de l'exercici en curs. Si no resulta possible descalcificar els imports s'ha de comentar el motiu dins de la memòria.

d) Es poden afegir noves partides a les previstes en els models, sempre que el seu contingut no estigui previst en les ja existents.

e) Es podran agrupar les partides precedides de números àrabs en el balanç i estat de canvis en el patrimoni net consolidats, o lletres en el compte de pèrdues i guanys i estat de fluxos d'efectiu consolidats, si només representen un import irrellevant per mostrar la imatge fidel o si s'afavoreix la claredat.

Article 53

El balanç consolidat

1. El balanç consolidat comprendrà, amb la deguda separació, l'actiu, el passiu del grup, sense perjudici dels ajustaments i eliminacions que procedeixin, així com el patrimoni net, que inclourà en partida específica separada la part que correspongui a socis externs al grup.

A més s'integraran en el balanç consolidat els actius i passius de les societats a les quals se'ls apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup en el seu capital social i sense perjudici dels ajustaments i eliminacions que procedeixin.

2. En el balanç consolidat també lluiran les partides específiques derivades de l'aplicació dels diferents mètodes de consolidació i del procediment de posada en equivalència.

3. Els crèdits i deutes amb empreses incloses en la consolidació pel procediment de posada en equivalència o integració proporcional en la part no eliminada, lluiran separatament en les corresponents rúbriques de l'actiu o passiu.

4. El balanç consolidat s'ha de formular tenint en compte el que estableix el Pla General de Comptabilitat.

Article 54

El compte de pèrdues i guanys consolidat

1. El compte de pèrdues i guanys consolidat comprendrà, amb la deguda separació, els ingressos i les despeses de la societat matriu i de les societats filials, sense perjudici dels ajustaments i eliminacions que procedeixin i el resultat consolidat, amb distinció de la part atribuïda a la societat dominant i als socis externs al grup.

A més, s'integraran en el compte de pèrdues i guanys consolidat els ingressos i despeses de les societats a les quals

s'apliqui el mètode d'integració proporcional en el percentatge que representi la participació del grup en el seu capital social, i sense perjudici dels ajustaments i eliminacions que procedeixin.

2. En el compte de pèrdues i guanys consolidat també lluiran les partides específiques derivades de l'aplicació dels diferents mètodes de consolidació i del procediment de posada en equivalència.

3. Els ingressos i despeses derivades de transaccions amb societats incloses en la consolidació pel procediment de posada en equivalència o pel mètode d'integració proporcional en la part no eliminada, lluiran separatament en les corresponents rúbriques d'ingressos o despeses.

4. El compte de pèrdues i guanys consolidat s'ha de formular tenint en compte el que estableix el Pla General de Comptabilitat.

Article 55

L'estat de canvis en el patrimoni net consolidat

1. L'estat total de canvis en el patrimoni net consolidat informa de tots els canvis que hi ha hagut en el patrimoni net, derivats de:

a) El saldo total dels ingressos i despeses consolidats reconeguts.

b) Les variacions originades en el patrimoni net per operacions amb els socis o propietaris de l'empresa quan actuïn com a tals, incloses les variacions originades en el patrimoni net per adquisicions o vendes de participacions de socis externs en societats dependents, que no suposin la pèrdua del control.

c) Les altres variacions que es produeixin en el patrimoni net.

d) També s'ha d'informar dels ajustaments al patrimoni net motivats per canvis en criteris comptables i correccions d'errors, conforme al que estableix sobre això el Pla General de Comptabilitat.

2. En l'estat de canvis en el patrimoni net consolidat també lluiran les partides específiques derivades de l'aplicació dels diferents mètodes de consolidació i del procediment de posada en equivalència.

Article 56

L'estat de flux d'efectiu consolidat

1. L'estat de flux d'efectiu consolidat informa sobre l'origen i la utilització dels actius monetaris representatius d'efectiu i altres actius líquids equivalents, classificant els moviments per activitats i indicant la variació neta d'aquesta magnitud en l'exercici.

2. L'estat de flux d'efectiu consolidat comprendrà, amb la deguda separació, els cobraments i els pagaments de la societat dominant i de les societats dependents, sense perjudici dels ajustaments i eliminacions que procedeixin.

A més, s'integraran en l'estat de fluxos d'efectiu consolidat els cobraments i pagaments de les societats a les quals s'apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup en el seu capital social, sense perjudici dels ajustaments i eliminacions que siguin procedents.

3. La classificació del flux d'efectiu en activitats d'explotació, inversió i finançament, es farà considerant el grup com una unitat, de manera que s'eliminarà el flux d'efectiu per operacions entre empreses del conjunt consolidable, en la part que correspongui.

Article 57

La memòria consolidada

La memòria consolidada completa, amplia i comenta la informació continguda en els altres documents que integren els comptes anuals. Es formularà tenint en compte que:

a) El model de la memòria consolidada recull la informació mínima que, no obstant això, en aquells casos en què la informació que es demana no sigui significativa no s'emplenaran els apartats corresponents.

b) S'ha d'indicar qualsevol altra informació no inclosa en el model de la memòria consolidada que sigui necessària per permetre el coneixement de la situació i activitat de l'empresa en l'exercici, facilitant la comprensió dels comptes anuals objecte de presentació, per tal que aquestes reflecteixin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa, en particular, s'han d'incloure dades qualitatives corresponents a la situació de l'exercici anterior quan això sigui significatiu.

Adicionalment, en la memòria consolidada s'incorporarà qualsevol informació que una altra normativa exigeixi incloure en aquest document dels comptes anuals.

c) La informació quantitativa requerida en la memòria consolidada s'ha de referir a l'exercici al qual corresponen els comptes anuals, així com a l'exercici anterior del qual s'ofereix informació comparativa.

d) El que estableix la nota 4 (normes de registre i valoració) de la memòria consolidada s'haurà d'adaptar per a la seva presentació, en tot cas, de manera sintètica i d'acord amb l'exigència de claredat.

e) A la memòria s'hi ha d'incloure informació sobre les variacions que durant l'exercici s'hagin produït respecte de les societats compreses en la consolidació, amb la finalitat de fer comparables els successius comptes anuals consolidats.

Article 58

Parts vinculades

A efectes de la presentació dels comptes anuals consolidats, una part es considera vinculada a una altra quan una d'elles o un conjunt que actua en concert, exerceix o té la possibilitat d'exercir directament o indirectament o en virtut de pactes o acords entre accionistes o partícips el control sobre una altra o una influència significativa en la presa de decisions financeres i d'explotació de l'altra, sense que es tracti de societats o entitats que formin part del perímetre de la consolidació.

Capítol setè. Model de comptes anuals consolidats

Secció 1a. Model d'estats financers consolidats

MODEL DE BALANÇ CONSOLIDAT			
ACTIU		PASSIU	
Capítol	Exercici N	Capítol	Exercici N-1
A) Actius no corrents		A) Patrimoni net	
I Immobilitzat intangible		Capital	
1 Despeses d'establiment		Prima d'emissió	
2 Despeses d'investigació i desenvolupament		Reserves de la societat dominant	
3 Fons de comerç		Reserves de la societat dominant	
4 Altres actius intangibles		Reserves en societats consolidades	
II Immobilitzat tangible		Reserva consolidació per integració global	
1 Terrenys i construccions		Reserva consolidació per posada en equivalència	
2 Instal·lacions tècniques i altre immobilitzat material		Reserva per integració proporcional	
3 Immobilitzacions materials en curs i bestretes		Instruments de capital propis	
III Inversions immobiliàries		Resultats d'exercicis anteriors	
IV Immobilitzat financer		Romanent	
IVa Empreses del grup i associades		Resultats negatius d'exercicis anteriors	
1 Instruments de patrimoni		Resultat de l'exercici de la Societat dominant	
2 Crèdits i comptes a cobrar		Dividend a compte	
3 Altres		Interessos minoritaris	
IVb Altres empreses		Passius no corrents	
1 Instruments de patrimoni		Provisions a llarg termini	
2 Crèdit i comptes a cobrar		Deutes a llarg termini	
3 Altres		Obligacions i altres valors negociables	
B) Actius corrents		Deutes amb entitats de credit	
I Altres actius no corrents en venda		Altres	
Existències		Deutes amb empreses del grup i associades a llarg termini	
1 Matèries primeres i consumibles		Subvencions	
2 Productes en curs de fabricació		Passius corrents	
3 Productes acabats i mercaderies		Passius vinculats amb altres actius no corrents en venda	
4 Bestretes a proveïdors		Provisions a curt termini	
5 Altres		Deutes a curt termini	
III Crèdits i comptes per cobrar a curt termini		Obligacions i altres valors negociables	
1 Clients per vendes i prestacions de serveis		Deutes amb entitats de credit	
2 Crèdits i comptes a cobrar en empreses del grup i associades		Derivats financers a curt termini	
3 Resta de crèdits i comptes a cobrar		Altres	
IV Inversions financeres a curt termini		Deutors amb empreses del grup i associades a curt termini	
1 En empreses del grup i associades		Creditors comercials i altres comptes a pagar	
2 Resta d'actius financers		Proveïdors	
V Tresoreria		Empreses del grup i associades, creditors	
Ajustaments per periodificació		Creditors variis	
		Bestretes de clients	
		Altres	
		Ajustaments per periodificació	
TOTAL ACTIU		TOTAL PATRIMONI NET I PASSIU	

II. Model de compte de pèrdues i guanys consolidat

Model de compte de pèrdues i guanys consolidat		Exercici N	Exercici N-1
Capítol			
I	Ingressos d'explotació		
1	Import net de la xifra de negocis		
2	Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació		
3	Treballs realitzats per l'empresari per al seu immobilitzat		
4	Altres ingressos d'explotació		
	Total Ingressos d'explotació		
II	Despeses d'explotació		
1	Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials		
2	Despeses de personal		
	a) Sous, salaris i assimilats		
	b) Càrregues Socials		
	c) Altres despeses de personal		
3	Amortització, deteriorament, i resultats per venda o baixa de l'immobilitzat intangible i de l'immobilitzat tangible		
	a) Amortització		
	b) Deteriorament		
	c) Resultats per venda o baixa		
4	Deteriorament del circulant		
	a) Existències		
	b) Crèdits i comptes a cobrar		
	c) Altres		
5	Altres despeses d'explotació		
	a) Arrendaments i cànon		
	b) Reparacions i conservació		
	c) Serveis professionals independents		
	d) Subministraments		
	e) Tributs		
	f) Altres serveis exteriors		
6	Diferència negativa en combinació de negocis		
	Total despeses explotació		
	Resultat de l'explotació		
III	Ingressos i Despeses Financeres		
1	Ingressos Financers		
	a) De participacions en instruments de patrimoni		
	b) D'altres actius financers		
2	Despeses Financeres		
	a) Per deutes amb parts vinculades		
	b) Altres deutes		
3	Participació en beneficis de societats posada en equivalència		
4	Variació de valor raonable en instruments financers de negociació		
5	Diferències de canvi		
6	Deteriorament i resultats per venda o baixa d'actius financers		
	a) Deteriorament		
	b) Resultats per venda o baixa		
	Resultat Financer		
	Resultat de les operacions		
IV	Altres Ingressos i Despeses no recurrents		
1	Altres ingressos no recurrents		
2	Altres despeses no recurrents		
	Total Altres Ingressos i Despeses no recurrents		
	Resultat abans d'impostos		
V	Impost sobre beneficis		
	Resultat de l'exercici		
	Resultat atribuït a la societat dominant		
	Resultat atribuït a interessos de minoritaris		

Model d'Estat de canvis del patrimoni net consolidat									
Capital	Reserva legal	Reserves dominant	Dividend a compte	Reserves consolidades	Resultats d'exercici	Ajustaments valor	Subvencions	Minoritaris	TOTAL
A) Saldo 31/12/X-2									
I Ajustaments per canvis de criteris comptables X-2 i anteriors									
II Ajustaments per errors X-2 i anteriors									
B) Saldo ajustat a 01/01/X-1									
I Resultat de l'exercici									
II Ingressos i despeses reconeguts en Patrimoni Net									
III Operacions amb socis i propietaris									
1. Distribució de dividends									
2. Ampliacions/ Reduccions de capital									
3. Operacions amb accions o participacions pròpies (netes)									
4. Altres moviments (detallar)									
IV Altres variacions del patrimoni net (detallar)									
C) Saldos a 31/12/X-1									
I Ajustaments per canvis de criteris comptables X-1 i anteriors									
II Ajustaments per errors X-1 i anteriors									
D) Saldos ajustat a 01/01/X									
I Resultat de l'exercici									
II Ingressos i despeses reconeguts en Patrimoni Net									
III Operacions amb socis i propietaris									
1. Distribució de dividends									
2. Ampliacions/ Reduccions de capital									
3. Operacions amb accions o participacions de la matriu (netes)									
4. Altres moviments (detallar)									
E) Saldos a 31/12/X									

IV. Model de l'estat de flux d'efectiu consolidat

Model d'Estat de flux d'efectiu consolidat		
	200X	200X-1
A FLUXOS D'EFFECTIU DE LES ACTIVITATS D'EXPLOTACIÓ		
1. Resultat del període abans d'impostos.		
2. Ajustaments del resultat.		
<ul style="list-style-type: none"> a) Amortització d'immobilitzat intangible i tangible (+). b) Correccions valoratives per deteriorament (+/-). c) Variació de provisions (+/-). d) Imputació de subvencions (-) e) Resultats per baixes i alienacions d'immobilitzat intangible i tangible (+/-). f) Resultats per baixes i alienacions d'instruments financers (+/-). g) Ingressos financers (-). h) Despeses financeres (+). i) Diferències de canvi (+/-). j) Variació de valor raonable en instruments financers (+/-). k) Altres ingressos i despeses (-/+). 		
3. Canvis en el capital corrent.		
<ul style="list-style-type: none"> a) Existències (+/-). b) Deutors i altres comptes a cobrar (+/-). c) Altres actius corrents (+/-). d) Creditors i altres comptes a pagar (+/-). e) Altres passius corrents (+/-). f) Altres actius i passius no corrents (+/-). 		
4. Altres fluxos d'efectiu de les activitats d'explotació.		
<ul style="list-style-type: none"> a) Pagaments d'interessos (-). b) Cobraments de dividendes (+). c) Cobraments d'interessos (+). d) Cobraments (pagaments) per impostos sobre beneficis (+/-). e) Altres pagaments (cobraments) (+/-). 		
5. Fluxos d'efectiu de les activitats d'explotació (+/-1+/-2+/-3+/-4)		
B FLUXOS D'EFFECTIU DE LES ACTIVITATS D'INVERSIÓ		
6. Pagaments per inversions (-).		
<ul style="list-style-type: none"> a) Empreses del grup i associades. b) Immobilitzat intangible. c) Immobilitzat tangible. d) Inversions immobiliàries. e) Altres actius financers. f) Altres actius no corrents en venda. g) Altres actius. 		
7. Cobraments per desinversions (+).		
<ul style="list-style-type: none"> a) Empreses del grup i associades. b) Immobilitzat intangible. c) Immobilitzat tangible. d) Inversions immobiliàries. e) Altres actius financers. f) Altres actius no corrents en venda. g) Altres actius. 		
8. Fluxos d'efectiu de les activitats d'inversió (7-6):		
C FLUXOS D'EFFECTIU DE LES ACTIVITATS DE FINANÇAMENT		
9. Cobraments i pagaments per instruments de patrimoni.		
<ul style="list-style-type: none"> a) Emissions d'instruments de patrimoni (+). b) Amortització d'instruments de patrimoni (-). c) Adquisició d'instruments de patrimoni propi (-). d) Alienació d'instruments de patrimoni propi (+). 		
10. Cobraments i pagaments per instruments de passiu financer.		
<ul style="list-style-type: none"> a) Emissió <ul style="list-style-type: none"> 1. Obligacions i valors similars (+). 2. Deutes amb entitats de crèdit (+). 3. Deutes amb empreses del grup i associades (+). 4. Altres (+). b) Devolució i amortització de <ul style="list-style-type: none"> 1. Obligacions i valors similars (-). 2. Deutes amb entitats de crèdit (-). 3. Deutes amb empreses del grup i associades (-). 4. Altres (-). 		
11. Pagaments per dividendes i remuneracions d'altres instruments de patrimoni.		
<ul style="list-style-type: none"> a) Dividendes (-). b) Remuneració d'altres instruments de patrimoni (-). 		
12. Fluxos d'efectiu de les activitats de finançament (+/-9+/-10+/-11)		
D) EFECTE DE LES VARIACIONS DELS TIPUS DE CANVI		
E) AUGMENTS/ DISMINUCIÓ NETA DE L'EFFECTIU O EQUIVALENTS (+/-A+/-B+/-C+/-D)		
Efectiu o equivalents a l'inici del període		
Efectiu o equivalents al final del període		

Secció 2a. Model de memòria consolidada

En aquest apartat s'inclou el model d'informació que ha d'incloure una societat matriu a la memòria consolidada

1. Societats compreses a la consolidació

a) Naturalesa i activitat de la societat matriu.

En aquest apartat es descriurà l'objecte social, la denominació de la societat, l'activitat o les activitats a què es dedica, el domicili i les dades registrals.

b) Naturalesa i activitat de les empreses del grup, multigrup i associades, detallant:

- Denominació i domicili.
- Activitats que exerceixen.
- Fracció de capital i drets de vot que es posseeix directament i indirectament.
- Import del capital, reserves i resultat de l'últim exercici.
- Valor segons els llibres de la participació en capital.
- Dividends rebuts en l'exercici.
- Indicació de si les accions cotitzen o no a la borsa en algun mercat i, si escau, cotització mitjana de l'últim trimestre de l'exercici i cotització al tancament de l'exercici.
- Import de les pèrdues per deteriorament registrades en les diverses participacions, diferenciant les reconegudes en l'exercici de les acumulades, així com de les reversions.

2. Bases de presentació

a) Imatge fidel:

- L'empresa matriu haurà de fer una declaració explícita que els comptes anuals consolidats reflecteixen la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats del grup, així com la veracitat dels fluxos incorporats.
- Informacions complementàries, que resulti necessari incloure quan l'aplicació de les disposicions legals no sigui suficient per mostrar la imatge fidel, indicant-ne la ubicació en la memòria.

b) Principis comptables generalment acceptats:

- Raons excepcionals que justifiquen la falta d'aplicació d'un principi comptable obligatori, indicant la incidència en el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'empresari.
- Altres principis comptables no obligatoris aplicats.
- Naturalesa i l'import de qualsevol canvi en una estimació comptable que sigui significatiu i que afecti l'exercici actual o que s'espera que pugui afectar els exercicis futurs.

Quan sigui impracticable dur a terme una estimació de l'efecte en exercicis futurs, s'ha de revelar aquest fet.

- Es faran constar les incerteses importants que aportin dubtes significatius sobre la possibilitat que l'empresari segueixi operant normalment en el futur. En cas que els comptes anuals no s'elaborin sota el principi d'empresa en funcionament, aquest fet ha de ser objecte de revelació explícita, juntament amb les hipòtesis alternatives sobre les quals s'hagin elaborat i també les raons per les quals l'empresa no pugui ser considerada una empresa en funcionament.

c) Comparació de la informació:

- Raons excepcionals que justifiquen la modificació de l'estructura del balanç, del compte de pèrdues i guanys, de l'estat de canvis en el patrimoni net i de l'estat de flux d'efectiu de l'exercici anterior.
- Explicació de les causes que impedeixen la comparació dels comptes anuals consolidats de l'exercici amb els de l'exercici anterior.
- Explicació de l'adaptació dels imports de l'exercici precedent per facilitar la comparació i, en cas contrari, les raons excepcionals que han fet impossible la realització d'aquesta adaptació.

d) Canvis en criteris comptables i correcció d'errors.

- Explicació detallada dels ajustaments per canvis en criteris comptables realitzats en l'exercici, assenyalant les raons per les quals el canvi permet una informació més fiable i rellevant.
- Explicació detallada dels ajustaments per correcció d'errors realitzats en l'exercici, indicant la naturalesa de l'error.

- Si l'aplicació retroactiva és impracticable, s'ha d'informar sobre aquest fet, les circumstàncies que l'expliquen i des de quan s'ha aplicat el canvi en el criteri comptable o s'ha corregit l'error.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

3. Normes de registre i valoració

S'indican els criteris aplicats en relació amb les partides dels comptes anuals consolidats. En especial pel que fa a:

a) Homogeneïtzació de partides dels comptes individuals de les societats incloses en la consolidació, indicant els criteris aplicats per efectuar aquesta homogeneïtzació.

b) Desglossament de les partides que han estat objecte d'agrupació en el balanç en el compte de pèrdues i guanys, i l'estat de canvis en el patrimoni net o l'estat de fluxos d'efectiu consolidats.

No serà necessari presentar la informació anterior si aquesta desagregació figura en altres apartats de la memòria consolidada.

c) Fons de comerç de consolidació i diferència negativa, indicant els criteris aplicats en l'eliminació inversió- patrimoni net i en el càlcul del deteriorament del fons de comerç de consolidació.

En particular, s'ha d'informar dels criteris emprats per reconèixer i valorar els actius i passius de les societats dependents incloses en la consolidació.

d) Transaccions entre societats incloses en la consolidació, indicant els criteris aplicats en l'eliminació de les partides intragrup i dels resultats per operacions internes.

e) Immobilitzats intangibles, indicant els criteris utilitzats per a la seva valoració, el mètode d'amortització, les vides útils o els percentatges d'amortització emprats i pèrdues per deteriorament i reversions.

Indicació, de forma detallada, del criteri de valoració seguit per calcular el valor recuperable del fons de comerç comptabilitzat en els comptes anuals

individuals de les societats que integren el grup consolidat.

Justificació de les circumstàncies que han dut a qualificar com a indefinida la vida útil d'un immobilitzat intangible i indicació del criteri de valoració seguit per calcular el valor recuperable d'aquests actius.

f) Immobilitzats tangibles, indicant els criteris utilitzats per a la seva valoració, el mètode d'amortització, les vides útils o els percentatges d'amortització emprats i pèrdues per deteriorament i reversions, capitalització de les despeses financeres, costos d'ampliació, modernització i millores, costos de desmantellament o retirament, així com els costos de rehabilitació del lloc on s'assenti un actiu i els criteris sobre la determinació del cost dels treballs realitzats per l'empresari per al seu immobilitzat.

S'ha d'assenyalar el criteri per qualificar els immobles com a inversions immobiliàries i especificar per a aquestes inversions els criteris que assenyalen al paràgraf anterior.

En les permutes, indicació del criteri seguit i la justificació de l'aplicació.

S'ha d'assenyalar el criteri per qualificar els immobles com a inversions immobiliàries, i especificar per a aquestes inversions els criteris que assenyalen al paràgraf anterior.

En les permutes, indicació del criteri seguit i la justificació de l'aplicació.

g) Arrendament financer, indicant els criteris de comptabilització d'aquests contractes.

h) Actius i passius financers, indicant:

- Criteris emprats per a la qualificació i valoració de les diverses categories d'actius financers i passius financers, així com per al reconeixement de canvis de valor raonable, les raons per les quals els valors emesos per les societats consolidades que, d'acord amb l'instrument jurídic utilitzat en principi, s'haurien hagut de classificar com a instruments de patrimoni, s'han comptabilitzat com a passius financers.

- Els criteris aplicats per determinar l'existència d'evidència objectiva de deteriorament, així com el registre de la correcció de valor i la seva reversió i la baixa definitiva d'actius financers deteriorats.

En particular, s'han de destacar els criteris utilitzats per calcular les correccions valoratives relatives als deutors comercials i altres comptes a cobrar. Així mateix, s'han d'indicar els criteris comptables aplicats als actius financers les condicions dels quals s'hagin renegociat i que, d'una altra manera, estarien vençuts o deteriorats.

- Criteris emprats en la determinació dels ingressos o despeses procedents de les diverses categories d'instruments financers.

- Criteris utilitzats per al registre de la baixa d'actius i passius financers.

i) Existències, indicant els criteris de valoració, pèrdues per deteriorament i reversió, així com la capitalització de despeses financeres.

j) Instruments de patrimoni de la societat matriu en poder del grup, indicant els criteris de valoració i registre utilitzats.

k) Provisions, indicant el criteri de comptabilització, així com, si escau, el tractament de les compensacions a rebre d'un tercer en el moment de liquidar l'obligació i realitzant una descripció general del mètode d'estimació i càlcul dels riscos o despeses incloses en aquestes provisions.

l) Criteris emprats per al registre i la valoració de les despeses de personal, en particular, el referit a compromisos per pensions.

m) Transaccions i saldos en moneda diferent de l'euro, indicant:

- Criteris de valoració de les transaccions i saldos en moneda estrangera i criteris d'imputació de les diferències de canvi.

- Procediment utilitzat per calcular el tipus de canvi en euros en els comptes consolidats dels elements patrimonials que en l'actualitat o en el seu origen haguessin estat expressats en moneda estrangera.

- Criteri emprat per a la conversió de comptes anuals de societats incloses en

la consolidació amb moneda funcional diferent de la de presentació.

n) Criteris per al reconeixement d'ingressos i despeses, indicant els criteris generalment aplicats. En les prestacions de serveis realitzades s'han d'indicar els criteris utilitzats per a la determinació dels ingressos; en concret, s'han d'assenyalar els mètodes utilitzats per determinar el percentatge de realització en la prestació de serveis i s'ha d'informar en cas que la seva aplicació hagi estat impracticable.

o) Subvencions, donacions i llegats, indicant el criteri emprat per a la classificació i imputació a resultats.

p) Actius no corrents mantinguts per a la venda, indicant els criteris seguits per qualificar i valorar aquests actius o grups d'elements alienables com a mantinguts per a la venda.

4. Socis externs

Es mostrarà la següent informació:

a) Desglossament d'aquesta subagrupació indicant per a cada societat dependent:

- El moviment esdevingut en l'exercici i les causes que l'han originat.

- La composició del saldo al tancament de l'exercici, diferenciant entre la seva participació en els fons propis, ajustos per canvis de valor i subvencions, donacions i llegats.

b) Si l'adquisició de la condició d'empresa dependent ha tingut lloc durant l'exercici s'ha d'informar de l'import dels socis externs en l'adquirida reconeguts en la data d'adquisició.

c) Participació dels socis externs en el fons de comerç comptabilitzat en els comptes anuals consolidats

5. Canvis en el percentatge de participació en les societats del grup consolidat

S'ha d'informar dels efectes en el patrimoni net atribuïble als propietaris de la dominant d'aquells canvis en la participació de la dominant en la propietat d'una dependent que no donin lloc a pèrdua de control.

6. Participacions en societats posades en equivalència

Es mostrarà la següent informació:

a) Desglossament d'aquesta partida per societats posades en equivalència, indicant el moviment de l'exercici i les causes que l'han originat.

b) El valor raonable de les inversions en aquestes societats, per a les que hi hagi preus de cotització.

c) Informació financera resumida de les societats, on s'inclourà l'import acumulat dels actius, dels passius, dels ingressos ordinaris i del resultat de l'exercici

7. Immobilitzat intangible

Moviment durant l'exercici de cada una de les partides dels immobilitzats intangibles del balanç consolidat, de les seves corresponents amortitzacions acumulades i pèrdues per deteriorament acumulades, indicant el següent:

a) Saldo inicial.

b) Entrades.

c) Reversió de les pèrdues per deteriorament.

d) Increments o disminucions per transferències o traspasos d'altres partides, incloses les destinades o provinents dels actius no corrents disponibles per a la venda.

e) Sortides.

f) Amortitzacions, distingint les reconegudes durant l'exercici de les acumulades.

g) Deteriorament de valor, distingint les reconegudes durant l'exercici de les acumulades.

h) Saldo final.

Es facilitarà la informació següent:

- Descripció dels conceptes que formen part de les despeses d'establiment.

- Import de les bestretes abonades.

- Import de les despeses financeres capitalitzades en l'exercici, així com els criteris seguits per determinar-les.

- Detall dels immobilitzats intangibles amb vida útil indefinida i les raons que justifiquen l'estimació d'una vida útil indefinida.

- Raons que justifiquen l'ampliació del termini d'amortització en els immobilitzats intangibles amb vida útil de 5 anys.

- Detall de les principals classes d'immobilitzats afectats per les pèrdues i reversions per deteriorament agregades i els principals successos i circumstàncies que han dut al reconeixement d'aquestes pèrdues i reversions per deteriorament.

- Subvencions, donacions i llegats rebuts relacionats amb els immobilitzats, indicant també l'import dels actius esmentats.

- Import dels immobilitzats intangibles amb restriccions a la titularitat, així com l'import dels immobilitzats intangibles que serveixen com a garantia per al compliment de determinades obligacions.

- Import dels compromisos per a l'adquisició d'immobilitzats intangibles.

- Import dels béns en règim d'arrendament financer, precisant-lo d'acord amb les condicions del contracte: cost del bé en origen, durada del contracte, anys transcorreguts, quotes satisfetes en anys anteriors i en l'exercici, quotes pendents i, si escau, valor de l'opció de compra.

- Import dels immobilitzats intangibles produïts internament.

- Import agregat dels imports satisfets per investigació i desenvolupament que s'hagin reconegut com a despeses de l'exercici, així com la justificació de les circumstàncies que suporten la capitalització de les despeses d'investigació i desenvolupament.

8. Immobilitzat tangible

Moviment durant l'exercici de cada una de les partides dels immobilitzats tangibles del balanç consolidat, de les corresponents amortitzacions acumulades i de les pèrdues per deteriorament acumulades, indicant el següent:

a) Saldo inicial.

b) Entrades.

c) Reversió de les pèrdues per deteriorament.

d) Increments o disminucions per transferències o traspasos d'altres partides, incloses les destinades o provinents dels actius no corrents disponibles per a la seva venda.

e) Increments o disminucions, resultants de les revaloracions, així com les pèrdues per deteriorament del valor

reconegudes o revertides directament al patrimoni net.

f) Sortides.

g) Amortitzacions, havent de distingir les reconegudes durant l'exercici de les acumulades.

h) Deteriorament de valor, havent de distingir les reconegudes durant l'exercici, de les acumulades.

i) Saldo final.

Es facilitarà la informació següent:

- Import dels costos de renovació, ampliació i millora, així com el criteri de valoració utilitzat.

- Import de les bestretes abonades.

- Import de les despeses financeres capitalitzades en l'exercici, així com els criteris seguits per determinar-les.

- Detall de les principals classes d'immobilitzats afectats per les pèrdues i reversions per deteriorament i els principals successos i circumstàncies que han dut al reconeixement d'aquestes pèrdues i reversions per deteriorament.

- Import de les compensacions de tercers que s'inclouguin en el resultat consolidat de l'exercici per elements d'immobilitzat tangible el valor dels quals s'hagi deteriorat, s'hagi perdut o s'hagi retirat.

- Subvencions, donacions i llegats rebuts relacionats amb els immobilitzats, indicant també l'import dels actius esmentats.

- Import dels immobilitzats tangibles amb restriccions a la titularitat, així com l'import dels immobilitzats tangibles que serveixen com a garantia per al compliment de determinades obligacions.

- Import dels compromisos per a l'adquisició d'immobilitzats tangibles.

- Import dels béns en règim d'arrendament financer, precisant, d'acord amb les condicions del contracte: cost del bé en origen, durada del contracte, anys transcorreguts, quotes satisfetes en anys anteriors i en l'exercici, quotes pendents i, si escau, valor de l'opció de compra.

- Import del cost dels treballs efectuats per les societats per al seu immobilitzat.

- En el cas d'immobles, indicació de forma separada del valor de la construcció i del terreny.
- Dels elements de l'actiu que es registren pel seu valor revalorat, es facilitarà la següent informació:
 - La data efectiva de la revaloració.
 - La identificació de l'expert independent a càrrec de les valoracions.
 - Els mètodes i les hipòtesis significatives aplicades en l'estimació del valor raonable dels elements.
 - L'import en llibres que s'hauria reconegut si s'hagués comptabilitzat pel seu preu d'adquisició o cost de producció.
 - Reserva de revaloració, indicant els moviments de l'exercici, així com qualsevol restricció sobre la distribució del saldo als accionistes/socis.

9. Inversions immobiliàries

A més de la informació requerida en l'apartat anterior, es descriuran els immobles classificats com a inversions immobiliàries i s'informarà sobre:

- Tipus d'inversió i destí.
- Ingressos i despeses generats per aquestes inversions.
- Restriccions sobre els ingressos i recursos que s'obtindran de la venda.
- Obligacions contractuals per l'adquisició, la construcció o les reparacions i manteniment.

10. Actius financers

a) S'indicarà el valor en llibres de cada una de les categories d'actius financers, detallant entre:

- Actius financers a cost amortitzat.
- Actius financers de negociació.
- Actius financers a cost.

b) Es presentarà per a cada classe d'actius financers el moviment dels comptes representatius de les pèrdues per deteriorament, indicant els criteris seguits en el registre de les que resultin de l'aplicació d'un percentatge global.

c) Inversions financeres valorades a preu raonable. S'indicarà:

- Si el valor raonable d'aquestes inversions financeres es determina, prenent com a referència els preus cotitzats en mercats actius o s'estima utilitzant altres tècniques de valoració. En aquest

últim cas, s'assenyalaran els principals supòsits en què es basen els models esmentats i tècniques de valoració.

- Per a cada categoria d'actius financers, el valor raonable i les variacions en el valor registrades en el compte de pèrdues i guanys.

- Pel que fa als instruments financers derivats, s'informarà sobre la naturalesa dels instruments i les condicions importants que puguin afectar l'import, el calendari i la certesa dels futurs fluxos d'efectiu.

d) Altra informació sobre:

- Compromisos fermes de compra d'actius financers i fonts previsibles de finançament, així com els compromisos fermes de venda.

- Import disponible en les línies de descompte, així com les pòlisses de crèdit concedides a l'empresari amb els límits respectius, precisant la part disposada.

- Import dels deutes amb garantia real.

- Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu que afecti els actius financers, com ara: litigis, embargaments, etc.

11. Existències

Es facilitarà la informació següent:

- Import total de les existències i la distribució en les categories que resultin apropiades per a l'empresari, incloent-hi l'import satisfet en concepte de bestretes i les pèrdues per deteriorament acumulades.

- Import de les existències afectades per les pèrdues i reversions per deteriorament i els principals successos i circumstàncies que han dut al reconeixement d'aquestes pèrdues i reversions per deteriorament

- Menció dels criteris seguits en el registre de les pèrdues per deteriorament de valor basades en un percentatge global.

- Compromisos fermes de compra i venda, així com informació sobre contractes de futur relatiu a existències.

- Import de les existències pignora- des en garantia del compliment de deutes.

- Import de les despeses financeres capitalitzades en l'exercici, així

com els criteris seguits per a la seva determinació.

12. Altres actius no corrents en venda

Es facilitarà la informació següent per a cada actiu no corrent o grup d'elements alienables que es qualifiquen com a mantinguts per a la venda:

- Descripció dels elements patrimonials, indicant-ne l'import i les circumstàncies que han motivat aquesta classificació.

- El resultat reconegut en el compte de pèrdues i guanys o en l'estat de canvis en el patrimoni net per a cada element significatiu.

13. Ajustaments per periodificació d'actius

Import i descripció de les partides d'aquest epígraf que siguin significatives.

14. Patrimoni net

Es facilitarà la informació següent sobre les partides de patrimoni net:

- Accionistes/socis significatius (els que tinguin una participació igual o superior al 10%) de la societat matriu.

- Nombre de participacions de capital de la societat matriu i el valor nominal de cadascuna, distingint-les per classes, així com els drets que se'ls atorguen i les restriccions que puguin tenir.

- Circumstàncies específiques que, si escau, restringeixen la disponibilitat de les reserves.

- Nombre, valor nominal i preu mitjà d'adquisició de les accions o participacions de la societat matriu en poder de les societats incloses en la consolidació o d'un tercer que obri per compte d'aquestes, havent d'especificar la seva destinació final prevista. També s'informarà sobre el nombre, el valor nominal i l'import de la reserva corresponent a les accions pròpies acceptades en garantia.

- L'existència de participacions socials, d'obligacions convertibles i de títols o drets similars, amb indicació del seu nombre i de l'amplitud dels drets que confereixin.

15. Passius financers

a) S'indicarà el valor en llibres de cadascuna de les categories de passius financers, detallant entre:

- Passius financers a cost amortitzat.
- Passius financers de negociació.

b) Passius financers a valor raonable. S'indicarà:

- Els criteris seguits per determinar-ne el valor raonable i l'import de les variacions registrades en el compte de pèrdues i guanys.
- Pel que fa als instruments financers derivats, s'informarà sobre la naturalesa dels instruments i les condicions importants que puguin afectar l'import, el calendari i la certesa dels futurs fluxos d'efectiu.

c) Es facilitarà la informació següent:

- L'import dels deutes que vencin en cadascun dels cinc anys següents al tancament de l'exercici i de la resta fins al seu venciment, la distinció entre empreses del grup, associades i altres.
- L'import dels deutes amb garantia real, amb indicació de la forma i naturalesa
- L'import disponible en les línies de descompte, així com les pòlisses de crèdit concedides a les societats consolidades amb els límits respectius, precisant la part disposada.
- Desglossament dels deutes en moneda estrangera segons els tipus de moneda que estiguin contractades i, si escau, cobertura de diferències de canvi existent, distingint per empreses del grup, associades i altres.
- Tipus d'interès mitjà dels deutes no comercials a llarg termini.
- Detall de les obligacions i bons en circulació al tancament de l'exercici, amb la indicació de les característiques principals de cadascuna (interès, venciment, garanties, condicions de convertibilitat, etc.).

d) En relació amb els préstecs pendents de pagament en el moment del tancament de l'exercici, s'informarà:

- Dels detalls de qualsevol impagament del principal o interessos que s'hagi produït durant l'exercici.
- Del valor en llibres en la data de tancament de l'exercici dels prés-

tecs en els quals s'hagi produït un incompliment per impagament.

- Si l'impagament s'ha solucionat o s'han renegociat les condicions del préstec, abans de la data de formulació dels comptes anuals.

16. Provisions

Per cada provisió reconeguda en el balanç consolidat s'indicarà el moviment, indicant-hi:

- a) Saldo inicial.
- b) Dotacions.
- c) Aplicacions.
- d) Altres ajustos realitzats.
- e) Saldo final.

No és necessari incloure informació comparativa en aquest apartat.

Es facilitarà:

- Informació sobre l'augment, durant l'exercici, en els saldos actualitzats al tipus de descompte per causa del pas del temps, així com l'efecte que hagi pogut tenir qualsevol canvi en el tipus de descompte.
- Descripció de la naturalesa de l'obligació contreta i el calendari esperat de les sortides de beneficis econòmics, provocats per la mateixa.
- Descripció de les estimacions i els procediments de càlcul aplicats per la valoració dels corresponents imports, així com de les incerteses que puguin aparèixer en aquestes estimacions. Si escau, es justificaran els ajustaments que hagi procedit realitzar.
- L'import de qualsevol reemborsament que s'espera recuperar de tercers en relació amb aquestes obligacions, indicant l'import dels actius que s'hagin reconegut per a aquests reemborsaments.

Per a cada tipus de passiu contingent del qual no es consideri remota la materialització, s'indicarà:

- Una breu descripció de la seva naturalesa.
- L'evolució previsible així com els factors dels quals depèn.
- Una estimació quantificada dels possibles efectes en els estats financers i, en cas que no es pugui realitzar, la informació sobre aquesta impossibilitat i les incerteses que la motiven en

què s'assenyalin els riscos màxims i mínims.

- L'existència de qualsevol dret de reemborsament.

Excepcionalment, en els casos que tot i mitjançar un litigi amb un tercer, la informació exigida en els apartats anteriors perjudiqui seriosament la posició de l'empresari, no és necessari que se subministri la citada informació, però s'ha de descriure la naturalesa del litigi i s'ha de donar compte de l'omissió d'aquesta informació i de les raons que han portat a prendre aquesta decisió.

17. Ajustaments per periodificació de passiu

Import i descripció de les partides d'aquest epígraf que siguin significatives.

18. Ingressos i despeses

Es facilitarà la informació següent:

- Distribució de l'import net de la xifra de negocis corresponents a les activitats ordinàries de les societats consolidades per categoria d'activitats, així com per mercats geogràfics, en la mesura que, des del punt de vista de l'organització de la venda de productes i de la prestació de serveis corresponents a les activitats ordinàries de l'empresari, aquestes categories i mercats difereixin d'una forma considerable. S'haurà de justificar l'omissió d'aquesta informació quan per la seva naturalesa pugui provocar perjudicis al grup.
- L'import net de la xifra de negocis es determinarà deduïnt de l'import de les vendes de productes i de les prestacions de serveis o altres ingressos corresponents a les activitats ordinàries de l'empresari, l'import de qualsevol descompte i dels impostos que graven les operacions de venda de béns i prestació de serveis que les empreses han de repercutir a tercers.
- L'import de la venda de béns i la prestació de serveis produïts per permuta de béns no monetaris i serveis.
- Desglossament de les compres i variació d'existències, de mercaderies i de primeres matèries i altres matèries consumibles, dins de la partida II.1. Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials, del model del compte de pèrdues i guanys.

- Desglossament de la partida Despeses de personal, distingint:
 - Sous, salaris i assimilats.
 - Càrregues socials, distingint entre aportacions i dotacions per pensions i altres càrregues socials.
 - Nombre mitjà de treballadors durant l'exercici, distribuït per categories.
 - Import i naturalesa dels altres ingressos i de les despeses no recurrents d'importància significativa.
 - Despeses i ingressos imputats a l'exercici que hagin de ser satisfets en un exercici posterior.

19. Subvencions, donacions i llegats

L'empresari facilitarà la informació següent:

- L'import i les característiques de les subvencions, donacions i llegats rebuts que apareixen en el balanç consolidat, així com els imputats en el compte de pèrdues i guanys.
- Anàlisi del moviment del contingut de la subagrupació corresponent del balanç consolidat, indicant-hi el saldo inicial i final així com els augments i les disminucions.
- Informació sobre l'origen de les subvencions, donacions i llegats, indicant, per a les primeres, l'ens públic que les concedeix.
- Informació sobre el no compliment de les condicions associades a les subvencions, donacions i llegats.

20. Situació fiscal

Explicació de la diferència entre l'import net dels ingressos i les despeses de l'exercici i la base imposable (resultat fiscal). A aquest afecte, s'ha d'incloure la conciliació següent:

Conciliació entre el resultat comptable i la despesa per l'impost

RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
+/- Diferències en l'impost
RESULTAT AJUSTAT
x Tipus impositiu
IMPORT BRUT
- Deduccions i bonificacions
IMPORT MERITAT (despesa impost sobre societats)

A més a més, s'ha d'informar dels apartats següents:

- Identificació de les societats del grup que tributin en el règim de consolidació fiscal.
- Detall de la despesa o l'ingrés per impost sobre beneficis, amb diferenciació entre l'impost corrent i la variació d'impostos diferits, així com la part imputada al compte de pèrdues i guanys de la part imputada directament al patrimoni net.
- En relació amb els impostos diferits, s'han de diferenciar els actius diferits dels passius diferits.
- S'han de detallar l'import i el termini d'aplicació de les diferències temporals deduïbles, les bases imposables negatives i altres crèdits fiscals, quan no s'hagi registrat en el balanç consolidat l'actiu corresponent per impost diferit.
- S'han d'identificar les diferències permanents.
- S'ha d'informar de canvis en els tipus impositius respecte a l'exercici anterior.
- S'ha d'informar sobre provisions i altres contingències fiscals.
- S'ha de comunicar qualsevol altra informació que es consideri rellevant.

21. Transaccions amb empreses vinculades

a) La informació sobre operacions amb parts vinculades quan no hagin estat eliminats en el procés de consolidació s'ha de subministrar separatament per a cada una de les categories següents:

- Entitat dominant.
- Altres empreses del grup.
- Negocis conjunts en què l'empresari sigui un dels partícips.
- Empreses amb control conjunt o influència significativa sobre el grup.
- Personal clau de la direcció de l'empresa o de l'entitat dominant.
- Altres parts vinculades.

b) La societat matriu facilitarà informació suficient per comprendre les operacions amb parts vinculades que hagi efectuat i els efectes d'aquestes operacions sobre els estats financers, quan no hagin estat eliminats en el procés de consolidació:

- Identificació de les persones o empreses amb les quals s'han realitzat les operacions vinculades, expressant la naturalesa de la relació amb cada part implicada.
- Detall de l'operació i la seva quantificació, expressant la política de preus adoptada en cas que l'operació no s'efectuï en condicions normals de mercat.
- Benefici o pèrdua que l'operació hagi originat en el grup.
- Import dels saldos pendents, tant actius com passius, els terminis i les condicions, la naturalesa de la contraprestació establerta per a la seva liquidació i les garanties atorgades o rebudes.
- Pèrdues per deteriorament per deutes de cobrament dubtós relacionades amb els saldos pendents anteriors, així com les reversions.
- Despeses reconegudes en l'exercici com a conseqüència de deutes incobrables o de cobrament dubtós de parts vinculades.

c) En tot cas, s'haurà d'informar sobre:

- L'import dels sous, les dietes i les remuneracions de qualsevol classe meritedes en el transcurs de l'exercici pel personal d'alta direcció i els membres de l'òrgan d'administració de la societat matriu, qualsevol que sigui la seva causa, així com les obligacions contraïdes en matèria de pensions o de pagament de primes d'assegurances de vida respecte als membres antics i actuals de l'òrgan d'administració i personal d'alta direcció.

També s'inclourà informació relativa a les indemnitzacions per acomiadament i pagaments basats en instruments de patrimoni. Quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, els requeriments anteriors s'han de referir a les persones físiques que els representin. Aquestes informacions es podran donar de forma global per concepte retributiu, recollint separatament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

- L'import de les bestretes i els crèdits concedits al personal d'alta direcció i als membres de l'òrgan d'administració de la societat matriu per qualsevol

societat compresa en la consolidació, amb la indicació del tipus d'interès de les característiques essencials i dels imports eventualment retornats, així com les obligacions contraïdes pel seu compte a títol de qualsevol garantia. Aquestes informacions es podran donar de forma global per concepte retributiu. Quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, els requeriments anteriors s'han de referir a les persones físiques que els representin. Aquestes informacions es poden donar de forma global per a cada categoria en què es recullen separatament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

22. Altra informació

Informació sobre:

- Import global dels compromisos financers que no figurin en el balanç consolidat, en la mesura que la seva indicació sigui útil per a l'apreciació de la situació financera.
- Import global de les garanties compromeses amb tercers, sense perjudici del seu reconeixement dins del passiu del balanç consolidat quan sigui probable que de les mateixes garanties es derivi el compliment efectiu d'una obligació. Es mencionaran de forma separada els compromisos existents amb empreses del grup.
- Operacions en les quals hi hagi algun tipus de garantia, indicant els actius afectats per la mateixa, fins i tot quan es tracti de disponibilitats líquides, assenyalant en aquest cas les limitacions de disponibilitat existents.
- Naturalesa i propòsit de negoci dels acords del grup que no figuren en el balanç consolidat, i sobre els quals no s'hagi incorporat informació en una altra nota de la memòria, així com l'impacte financer, sempre que aquesta informació sigui significativa i d'ajuda per a la determinació de la posició financera del grup.
- S'inclourà qualsevol informació addicional no inclosa en els apartats anteriors i que consideri rellevant per a la comprensió dels comptes anuals.

21. Fets posteriors

Es donarà informació dels fets posteriors, distingint entre: