

Altres disposicions

Decret 479/2025, del 23-12-2025, pel qual s'aprova el nou Pla general de comptabilitat.

Exposició de motius

La Llei 37/2021, del 16 de desembre, de modificació de la Llei 14/2017, del 22 de juny, de prevenció i lluita contra el blanqueig de diners o valors i el finançament del terrorisme va incloure un seguit de modificacions en relació amb la forma de presentar els comptes anuals, reduint el nombre de models, que van passar de tres a dos i que ara són abreujats i normals. Alhora va simplificar el model abreujat de comptes anuals eliminant l'obligatorietat de presentar l'estat de canvis de patrimoni net, així com algun apartat de la memòria econòmica, amb l'objectiu d'adaptar-los a l'evolució del teixit empresarial del país. La Llei esmentada també va incloure la modificació de la disposició addicional de la Llei 30/2007, de la comptabilitat d'empresaris, establint que tots els empresaris estan obligats a dipositar els seus comptes anuals en el Registre de Dipòsit de Comptes.

D'altra banda, la disposició final vuitena de la Llei 4/2025, del 30 de gener, del pressupost per a l'exercici del 2025 va modificar novament la disposició addicional de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, establint una nova pròrroga a l'exempció de l'obligació de dipositar els comptes anuals en benefici de les persones físiques considerades empresaris i professionals (autònoms) sempre que la seva xifra anual d'ingressos totals sigui inferior a 150.000 euros per als exercicis corresponents als anys 2024 i 2025. En el mateix sentit, a partir de l'exercici iniciat l'1 de gener del 2026 i els exercicis següents, es manté l'exempció de l'obligació de dipositar els comptes anuals a favor de les persones físiques considerades empresaris i professionals (autònoms) sempre que s'hagin aconseguit al règim de determinació objectiva dels rendiments de les activitats econòmiques previst a l'article 17 de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques i que la seva xifra anual d'ingressos total sigui inferior a 150.000 euros. Excepcionalment, els administradors, persones físiques, de societats mercantils queden exempts de l'obligació de dipositar els comptes anuals quan la seva xifra anual d'ingressos pel càrrec sigui inferior a 150.000 euros.

Fruit de les anteriors modificacions normatives i del treball conjunt dut a terme amb el Col·legi Oficial d'Economistes d'Andorra, s'ha elaborat una revisió del Pla general de comptabilitat que ha donat lloc a la present modificació.

Aquest nou contingut normatiu s'acompanya d'un procediment electrònic més eficient, que afavoreix la presentació dels comptes anuals per fer-ne el dipòsit corresponent per part dels empresaris i de la informació que s'ha d'incloure en el balanç, en el compte de pèrdues i guanys, en l'estat de canvis en el patrimoni net, en l'estat de fluxos d'efectiu i en la memòria.

Per raons de seguretat jurídica, el Govern d'Andorra deroga el Decret 120/2022, del 30-3-2022, pel qual es va aprovar el Pla general de comptabilitat i torna a aprovar íntegrament el Pla general de comptabilitat.

A proposta de la Ministra de Presidència, Economia, Treball i Habitatge, el Govern, en la sessió del 23 de desembre del 2025, ha aprovat el Decret següent:

Article 1. Aprovació

S'aprova el Pla general de comptabilitat, que s'annexa a aquest Decret.

Article 2. Àmbit d'aplicació

Aquest Pla general de comptabilitat és aplicable a la formulació dels comptes anuals de tots els empresaris, d'acord amb el que preveu la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril, modificada per la Llei 26/2011, del 29 de desembre, modificada per la Llei 37/2021, del 16 de desembre, modificada per la Llei 1/2024, de l'1 de febrer, del pressupost per a l'exercici del 2024, i modificada per la Llei 4/2025, del 30 de gener, del pressupost per a l'exercici del 2025, a excepció dels que la mateixa normativa estableix i de les entitats bancàries i altres entitats operatives del sistema financer andorrà.

Aquest Pla general de comptabilitat és aplicable per a la presentació i dipòsit dels comptes anuals corresponents als exercicis iniciats a partir de l'1 de gener del 2025.

Disposició transitòria primera

Aquest Decret no resulta aplicable als empresaris que hagin dipositat els comptes anuals dels exercicis iniciats a partir de l'1 de gener del 2025, abans que entri en vigor.

Disposició transitòria segona

Els empresaris que a l'entrada en vigor d'aquest Decret no hagin dipositat els comptes anuals d'exercicis iniciats amb anterioritat a l'1 de gener del 2025 els poden dipositar de conformitat amb les disposicions anteriors, excepte que hagi transcorregut el termini de prescripció establert en la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari en relació a la declaració tributària corresponent a l'exercici dels comptes que es dipositen, cas en què la presentació s'ha de dur a terme a les oficines del Servei de Tràmits del Govern.

Disposició derogatòria

Amb l'entrada en vigor d'aquest Decret queda derogat el Decret 120/2022, del 30 de març del 2022.

Disposició final

Aquest Decret entra en vigor l'endemà de la seva publicació en el *Butlletí Oficial del Principat d'Andorra*.

Cosa que es fa pública per a coneixement general.

Andorra la Vella, 23 de desembre del 2025

Xavier Espot Zamora
Cap de Govern

Annex. Pla general de comptabilitat

Capítol preliminar

I. Àmbit d'aplicació

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

- a) Les persones físiques que duguin a terme activitats empresarials o professionals, sempre que no s'hagin de considerar exemptes de l'obligació de dipositar comptes anuals, per disposició legal.
- b) Les societats mercantils i les altres persones jurídiques, en tot cas.
- c) Altres entitats que, tant si tenen personalitat jurídica com si no, 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 atènyer-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 una 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 als comptes anuals les disposicions en matèria de comptabilitat que siguin 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 disposició corresponent 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'hi 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 aplicables 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, com ara 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 "Normes de registre i valoració" de la memòria. També s'hauran de desenvolupar en la memòria els corresponents desglossaments previstos en les NIC i NIIF.

B) Requisits de la informació que s'ha d'incloure en els comptes anuals

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

- La informació ha d'incloure les dades de contacte de l'obligat tributari, l'empresari, el professional o la persona responsable de presentar els comptes anuals, que permetin l'enviament i la recepció de qualsevol notificació i comunicació per part del Govern. A aquest efecte, cal proporcionar, com a mínim, el nom de

la persona, el nom comercial o la denominació social, l'NRT, l'objecte social quan escaigui, el número de telèfon fix o mòbil, una adreça electrònica i el nom de la persona de contacte.

- 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 fetes 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 coneixement raonable 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 els exigeix 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:

(a) 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 a l'efecte de fer-ne una 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 neixen 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, mentre 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 que s'han de dur a terme 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'afectin, amb independència de la data del pagament o del 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 de pagament, 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 en què s'ha incorregut durant el mateix període per obtenir-los, 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 quantitatius o qualitius 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 aparèixer 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 i l'estat de canvis del patrimoni net no són obligatoris per als empresaris que poden formular els models abreujats dels comptes anuals.

Els documents que formen els comptes anuals són els següents:

1. El balanç: en què han 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 imputar-los directament 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 les 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 variacions restants que es produeixen 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 han de figurar, ordenats i agrupats per categories o tipus d'activitats, tots els cobraments i pagaments efectuats 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 poden modificar d'un exercici a l'altre.

Tal com estableix la Llei de la comptabilitat dels empresaris, els models dels comptes anuals abreujats podran ser utilitzats pels empresaris que durant dos exercicis consecutius reuneixin, almenys, dos 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 ni l'estat de canvis del patrimoni net.

En l'exercici social en què es constitueixin, 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.

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 els següents:

- 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 venguin, es consumeixin o es realitzin en el transcurs del cicle normal d'explotació; els altres elements el venciment, l'alienació o la 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 béns, drets i altres recursos econòmics no esmentats a l'apartat anterior han de classificar-se com a actiu fix o no corrent.

A aquest efecte, 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 cicle, així com les obligacions el venciment o l'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-ne el pagament en

el termini esmentat. També s'hi inclouen els passius financers classificats com de negociació, excepte els derivats a llarg termini.

Les obligacions restants no mencionades 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'han de diferenciar els fons propis de les partides restants 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 següents:

- 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 virtut del seu càrrec.

IV. Criteris de registre o reconeixement comptable

El registre o reconeixement comptable és el procés pel qual s'incorporen al balanç, al compte de pèrdues i guanys o a 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 incloses en la segona part d'aquest Pla de comptabilitat.

El registre dels elements serà procedent quan es compleixin la definició inclosa en l'apartat anterior i els criteris de probabilitat en l'obtenció o cessió de recursos que incorporin beneficis o rendiments econòmics, i quan 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, quan vencin 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, de vegades, 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, de vegades, 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 cada un incloses en la segona part d'aquest Pla general de comptabilitat.

A aquest efecte, s'han de tenir en compte els criteris valoratius següents i les 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 duguin a terme una transacció en condicions d'independència mútua. El valor raonable s'ha de determinar sense deduir-ne els costos de transacció en què es pugui incórrer en l'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 el mercat en què es donin les condicions següents:

- Els béns o serveis intercanviats en el mercat són homogenis.
- S'hi poden trobar pràcticament en qualsevol moment compradors o venedors per a un determinat bé o servei.
- 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'obtindrà, 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 en el 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 per al 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 en què se'n fa la 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 fer-ne l'alienació al mercat, en el curs normal del negoci, deduint-ne 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-ne la 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-ne en compte l'estat actual, actualitzat a un tipus

d'interès de mercat sense risc i 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 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 assumptió 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 escaigui, 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 de concessió quan aquest període 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, l'emissió, l'alienació o una altra forma de disposició d'un actiu financer, o a l'emissió o l'assumpció d'un passiu financer, en què no s'hauria incorregut si l'empresari no hagués fet la transacció. S'hi inclouen els honoraris i les comissions pagats 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 costos administratius interns.

VI. Informació comparativa

En cadascuna de les partides dels documents que formen els comptes anuals hi han 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 s'han de reclassificar perquè 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'han de comentar el motiu de no reclassificar els imports i la naturalesa dels ajustos que s'haurien posat de manifest si s'haguessin reclassificat els imports.

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 una moneda diferent de l'euro es registraran en el moment del seu reconeixement inicial en euros, i s'hi aplicarà 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-hi el tipus de canvi de tancament. Les partides monetàries són l'efectiu i els actius i passius que es rebran o es 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 guany 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 canvi 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 l'ajustament corresponent 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. En la correcció d'errors relatius a exercicis anteriors seran aplicables les mateixes regles.

Els canvis en els estimats comptables són conseqüència de l'obtenció d'informació addicional, d'una experiència més àmplia 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 una correcció d'errors relatiu a exercicis anteriors, se n'haurà d'incorporar la informació corresponent 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-ne 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'empresari 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, com ara 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 de 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 o lliurat per explotar-lo, arrendar-lo o intercanviar-lo.
- (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 al que es descriu a l'apartat "Immobilitzat tangible". Les despeses d'establiment poden consistir en els costos en què s'ha incorregut en l'inici d'activitats, com ara costos legals i administratius satisfets en la creació d'una entitat amb personalitat jurídica, desemborsaments necessaris per obrir una nova instal·lació, dur a terme una activitat o 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 que 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 economicocomercial del projecte o els projectes de què es tracti.

En el cas de no complir les condicions esmentades o que l'empresari no disposi de prou mitjans 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 en 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 les 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 circulat ("altres actius no corrents en venda") quan es trobin disponibles per a la venda immediata en les 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 que els previstos per als immobilitzats tangibles.

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

Les despeses d'investigació i desenvolupament s'amortitzaran dins del termini màxim de cinc 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 economicocomercial del projecte, les despeses capitalitzades es reconeixeran directament com a pèrdues.

Les empreses podran optar pel tractament del fons de comerç previst en les normes internacionals de comptabilitat (NIIF 3) o en la norma internacional que pugui modificar-la o substituir-la. En aquest cas, si escau, s'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 faran amb càrrec al compte de resultats. Les empreses que optin per aquesta opció hauran de sotmetre els seus comptes anuals a auditoria.

A l'efecte de simplificació en les empreses que ho vulguin, el fons de comerç s'amortitzarà de forma sistemàtica en un període màxim de cinc anys des que es va adquirir o superior a cinc 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'n el deteriorament eventual sempre que n'hi hagi indicis, i com a mínim anualment. La vida útil d'un immobilitzat intangible que no s'amortitzi es revisarà cada exercici per determinar si hi ha fets i circumstàncies que permetin continuar mantenint una vida útil indefinida per a aquest actiu. En cas contrari, es canviarà la vida útil d'indefinida 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 cinc anys. No obstant això, es podran amortitzar en un període superior a cinc 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 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, efectuats 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, com ara el transport, la instal·lació, els honoraris professionals per serveis legals, els impostos no recuperables, així com l'estimació inicial dels costos de desmantellament, retirament i rehabilitació del lloc sobre el qual se situarà l'actiu, sempre que es reconeixin 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 valor més alt del bé en la mesura que suposin un augment de la seva capacitat o productivitat o l'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, com ara els consumibles i els 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 en el cost de producció les despeses financeres que s'hagin meritat abans de posar condicions de funcionament l'immobilitzat tangible i que hagin estat girades pel proveïdor o corresponguin a préstecs o a 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 justificant-ho amb un informe d'un expert independent. En cas contrari, o si no es pot estimar de manera fiable, es valorarà 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 guanys.

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

Valoració posterior

Amb posterioritat al 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 (NIC 16 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 efectuada per experts externs independents qualificats professionalment, i sempre que hi hagi un mercat prou 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, aquest 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, aquesta disminució es portarà directament al patrimoni net contra qualsevol reserva de revaloració reconeguda prèviament en relació amb el mateix actiu, en la mesura que aquesta 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, el cost revalorat o el cost de producció dels immobilitzats tangibles, nets 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 per als immobilitzats tangibles és la següent:

Descripció	Anys de vida útil
Edificis i altres construccions	25-50
Instal·lacions tècniques	4-10
Maquinària	5-12
Utilatge 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, puguin 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 reflectirà 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 més gran entre el valor raonable, deduits 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 efectuada la reversió de la pèrdua per deteriorament, s'ajustarà 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 (NIC 36), 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 un fons de comerç o una part d'aquest fons, s'aplicarà el que es disposa en l'apartat corresponent de la norma internacional de comptabilitat número 36 (NIC 36), o de 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 el 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 aquests contractes poden ser qualificats de forma diferent per l'arrendatari i l'arrendador.

Arrendament financer

Quan de les condicions econòmiques d'un acord d'arrendament se'n 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 se'n dedueixi que es transferirà a l'arrendatari en finalitzar el termini de l'arrendament.
- Contractes en què el termini de l'arrendament coincideix amb la major part de la vida econòmica de l'actiu o la cobreix, i sempre que de les condicions pactades se'n 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 arrendatari 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.
- 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'hi 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 se n'exclouen les quotes de caràcter contingent, el cost dels serveis i els impostos transferibles per a l'arrendador.
- Quan les característiques especials 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 si 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 termini, sense incloure-hi els impostos transferibles

per a 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'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 "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 que ha de 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 l'immobilitzat tangible, excepte quan sigui el fabricant o distribuïdor del bé arrendat, cas en què es considera una operació de tràfic comercial i s'hi 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 que s'ha de 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 "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 les 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 es rebin 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'incorri.

L'arrendador ha de comptabilitzar l'actiu financer corresponent d'acord amb el que s'estableix en l'apartat "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 què 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 per als 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 com 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 es preveu en aquest apartat i en la norma internacional de comptabilitat número 16 o en 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 que es puguin duplicar els components individuals dels elements de l'immobilitzat.

L'import en llibres del component s'ha de determinar amb 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 en què es meritin.

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 a part del negoci, ja sigui per produir, per prestar serveis o amb finalitat administrativa, són mantinguts per generar rendes per lloguer, plusvàlues de la inversió o ambdós 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 faran amb càrrec a resultats.

III. Altres actius no corrents en venda

L'empresari inclourà en el balanç 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 hi 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 classificar-los en aquesta categoria, pel valor més baix entre el seu valor comptable previ a la classificació i el valor raonable amb els costos de venda deduïts.

Per determinar el valor comptable, en el moment de la reclassificació es calcularà el deteriorament de valor en aquell 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, amb els costos de venda deduïts.

El criteri de valoració previst anteriorment no és aplicable als actius següents, que, encara que es classifiquin a l'efecte 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 l'efecte de presentar-los en el balanç, els actius financers s'agruparan entre no corrents i corrents, en les partides 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, els bons i els 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 els quals, 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 per cobrar i desemborsaments exigits sobre instruments de patrimoni propi.

Un actiu financer és qualsevol actiu que sigui diners en efectiu o un instrument de patrimoni d'una altra empresa, o que 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 aquestes qualificacions 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, a l'efecte de valorar-los, 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 actius següents:

- 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.
- b) Altres actius financers a cost amortitzat: són els actius financers que no són instruments de patrimoni ni derivats ni tenen origen comercial i els cobraments dels quals són de quantia determinada o determinable. És a dir, la categoria 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 els dipòsits constituïts, els dividendes per 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 que se'n faci el 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 els crèdits al personal, les fiances, els dividendes per 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 efectuades 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 corresponguin a l'empresari com a partícip 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'import esmentat, 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 característiques de risc similars valorats col·lectivament s'ha deteriorat com a resultat d'un o més esdeveniments que hagin tingut lloc després del 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 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 darrer sigui prou 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 podran reconèixer pèrdues per deteriorament dels préstecs i de les partides per cobrar basades en un percentatge global fins a un màxim del 2%, o un percentatge més alt, si aquest deteriorament és el resultat de l'experiència històrica. Aquests percentatges es podran modificar per la Llei del pressupost.

2. 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-ne els costos de transacció en què es pugui incórrer en alienar-los.

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, hi 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'explotació de la participada, sense arribar a tenir-ne el control.

Es presumirà que hi ha una participació en el sentit expressat quan una 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 de 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, costos més baixos 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 per un altre motiu, s'ha d'aplicar el mètode del cost mitjà ponderat per grups homogenis, entenent-los com els valors que tenen els mateixos drets.

En el cas de venda de drets preferents de subscripció i similars o segregació d'aquests drets per exercir-los, l'import del cost dels drets disminueix el valor comptable dels actius respectius. El cost esmentat 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 darrer 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 efectuat per l'empresa participada i de l'alienació o baixa en comptes de la inversió en aquesta darrera, 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 darrer sigui prou 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'ls.

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 el moment esmentat 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 l'empresa 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 actiu, 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 o 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 vendre'ls 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'explotació 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 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 atribuïbles directament a l'adquisició de mercaderies, materials i serveis. Del cost d'adquisició se'n deduiran els descomptes comercials, les rebaixes i altres partides similars que s'obtinguin.

El cost de producció inclourà els costos relacionats directament amb les unitats produïdes, així com una assignació sistemàtica dels costos indirectes en què s'incorre per transformar 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, encara que no figurin expressament detallats en el contracte.

Els costos per interessos es reconeixeran com a despeses en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es meriten, excepte els 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 el que estableix la norma d'immobilitzat tangible.

S'adoptarà amb caràcter general el mètode del cost mitjà ponderat o el mètode de primera entrada - primera 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 sigui 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 renovades constantment 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 sempre com a valor en llibres el més baix 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 del pressupost.

VI. Tresoreria

La tresoreria està formada per l'efectiu en caixa i 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 efectuats per l'empresari pels quals s'espera obtenir beneficis econòmics futurs, com ara 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 efectuades pels accionistes, socis o, si escau, pels fundadors, i els resultats acumulats reconeguts a través del compte de pèrdues i guanys. També comprèn els imports procedents d'ajustaments de caràcter permanent efectuats 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 reconeixeran 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 exigít per la societat, quan aquest darrer 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 el que s'estableix a 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. 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 estableix l'article 24 de la Llei de societats anònimes i de responsabilitat limitada.

V. Instruments de patrimoni propi

En cas que l'empresari faci 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 reserves menors.

Les despeses derivades d'una transacció de patrimoni propi de la qual s'hagi desistit o que 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 s'abonarà, segons correspongui, a reserves.

VI. Resultats d'exercicis anteriors

S'hi inclourà l'import net dels resultats acumulats reconeguts en l'exercici anterior la destinació dels quals estigui pendent de determinar.

VII. Resultat de l'exercici

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

Secció 3a. Passius

I. Subvencions

Les subvencions, les donacions i els 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 registrin com a ingressos que s'han de distribuir dins de l'apartat "Altres deutes", i s'imputaran a resultats d'acord amb els criteris següents:
 - a) Subvenció, donació o llegat per finançar un corrent específic de despeses: es portarà com a resultats en el mateix exercici en què es meritin les despeses finançades.

b) Subvenció, donació o llegat relacionats amb un actiu: es portarà com a ingressos de l'exercici a proporció de la dotació de 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.

c) 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 farà en funció de l'element finançat.

Les subvencions, les donacions o els 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 concedir-les i no hi hagi dubtes raonables sobre la recepció de la subvenció, la donació o el llegat.

II. Provisions

A) Reconeixement

L'empresari ha de reconèixer com a provisions els passius que compleixin la definició i els criteris de registre o reconeixement comptable que conté el capítol preliminar i resultin indeterminats en relació amb el seu import o amb el moment de la cancel·lació. Les provisions poden estar determinades per una disposició legal o 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, que l'empresa assumirà una obligació.

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 valoren 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 a mesura que es vagin meritant.

Els drets de reemborsament exigibles a tercers per liquidar la provisió es reconeixen com un actiu quan el 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

A l'efecte 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 els quals 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 rescab en una data i per un import determinat o determinable o a rebre una remuneració predeterminada, sempre que hi hagi beneficis distribuïbles). En particular, es tracta de 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, a l'efecte 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 debits següents:

- a) Debits 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) Debits per operacions no comercials, que són els passius financers que, sense ser 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 assenyalava el paràgraf anterior, els debits 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 debits 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 defineix a l'apartat 2.b de la norma relativa als actius financers.

En cap cas l'empresari no 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 assenyalen l'apartat 2 de la norma relativa als 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 les condicions d'aquests instruments siguin 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 darrer 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 el 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, incloses 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 darrer.

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 es consideren un deute fiscal amb l'Administració (passiu). Aquests drets 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 liquiden 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 més baix 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 l'impost corrent per a 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 quantitats a pagar més altes o quantitats a retornar més baixes 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 quantitats a pagar més baixes o quantitats a retornar més altes 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 reconeixeran 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 que se'n faci la 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, en les normes internacionals de comptabilitat 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, deduint-ne 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 similars.

Quan hi hagi dubtes sobre el cobrament d'un import reconegut com a ingrés, l'import sobre el cobrament del qual hi hagi dubtes es reconeixerà com a deteriorament i mai com a ingrés més baix.

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 d'una 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 que ha de rebre a mesura que el servei es va prestant. La necessitat de les revisions no indica, forçosament, que el desenllaç o el resultat de l'operació de prestació de serveis no puguin ser estimats 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 en aquest concepte, 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 efectuats per l'empresari per al seu immobilitzat

Constitueixen la contrapartida, en el moment en què es reconeixen 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 en aquest concepte 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 en aquest concepte les compres de mercaderies i altres béns adquirits per l'empresari per revendre'ls, bé sigui sense alterar-ne la forma i substància, o amb una submissió prèvia a processos industrials d'adaptació, transformació o construcció, deduint-ne l'import de qualsevol descompte, bonificació o rebaixa comercial atorgat pels proveïdors. També s'hi 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 inclouen les retribucions donades directament als treballadors, a les persones que en depenen o a persones físiques com ara 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 en aquest concepte com a sous i salaris les quantitats meritades per tercers en virtut d'una relació laboral. Entre les mateixes quantitats s'hi 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'hi inclouran les quotes satisfetes per l'empresari a favor de la Caixa Andorrana de Seguretat Social per les diverses prestacions que aquesta darrera duu a terme.

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 en aquest concepte 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'hi 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 i 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'inclouran 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 cànon

S'inclouen en aquesta rúbrica les despeses originades en concepte de lloguers, cànon, 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 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'inclouran en aquest concepte els tributs que recaiguin sobre l'empresari, és a dir, en els quals l'empresari adquireixi la condició de contribuent, de manera que estigui obligat a pagar-los com a conseqüència de la seva activitat econòmica.

Altres serveis exteriors

S'inclouen en aquest concepte 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 en aquest concepte els ingressos derivats dels instruments financers, com els interessos dels valors representatius de deute o els dividends d'inversions en el patrimoni d'empreses, i altres ingressos no inclosos en els apartats següents.

Despeses financeres

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

Variació de valor raonable en instruments financers

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

Diferències de canvi

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

Capítol segon. Models de comptes anuals

Secció 1a. Models d'estats financers

Els models oficials del balanç, del compte de pèrdues i guanys, de l'estat de canvis del patrimoni net i de l'estat de flux d'efectiu seran els models aprovats pel ministeri encarregat de les finances.

Secció 2a. Model de memòria

En aquesta secció s'inclou el model de memòria, aprovat per el ministeri encarregat de les finances, relatiu a la informació que ha d'incloure un empresari en la memòria.

1. Naturalesa i activitat de l'empresari

En aquest apartat s'ha de descriure, segons escaigui, l'obligat tributari i donar-ne la informació següent: el nom i cognoms de l'empresari o la raó social de la societat, el número de registre tributari, l'objecte social, l'adreça electrònica de contacte, un telèfon de contacte, el nom d'una persona de contacte, l'adreça del domicili social, les dades registrals, els comerços que aquesta societat té inscrits i les dates d'inici i fi de l'exercici comptable.

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-ne la incidència en el patrimoni, la situació financera i els resultats de l'empresari.
- Altres principis comptables no obligatoris aplicats.
- Naturalesa i 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 continuï 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 pot 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 fluxos d'efectiu de l'exercici anterior.
- Explicació de les causes que impedeixen comparar els 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 dur a terme aquesta adaptació.

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

- Explicació detallada dels ajustaments per canvis en criteris comptables que han tingut lloc en l'exercici, assenyalant les raons per les quals el canvi proporciona una informació més fiable i rellevant.
- Explicació detallada dels ajustaments per correcció d'errors duts a terme 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 en aquest punt informació sobre la proposta d'aplicació de resultats.
- En el cas de distribució de quantitats a compte de dividends de l'exercici, se n'indicarà l'import acordat.
- 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 al següent:

a) Immobilitzats intangibles, indicant els criteris utilitzats per valorar-los, el mètode d'amortització, les vides útils o els percentatges d'amortització emprats i les pèrdues per deteriorament i reversions d'aquestes pèrdues.

Indicació de forma detallada del 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 valorar-los, el mètode d'amortització, les vides útils o els percentatges d'amortització emprats i les pèrdues per deteriorament i reversions d'aquestes pèrdues, la capitalització de les despeses financeres, els costos d'ampliació, modernització i millores, els 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 executats per l'empresari per al seu immobilitzat. S'ha d'assenyalar el criteri adoptat per qualificar els immobles com a inversions immobiliàries, i especificar per a aquestes inversions els criteris que s'assenyalen al paràgraf anterior.

En les permutes, cal indicar el criteri seguit i justificar l'aplicació.

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

d) Actius i passius financers, indicant:

- Els 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, i 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 finalment 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.
- Els criteris emprats en la determinació dels ingressos o les despeses procedents de les diverses categories d'instruments financers.
- Els criteris utilitzats per al registre de la baixa d'actius i passius financers.
- Les 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, les pèrdues per deteriorament i reversió i 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 fent una descripció general del mètode d'estimació i càlcul dels riscos o les despeses inclosos 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:

- Els criteris de valoració de les transaccions i els saldos en moneda estrangera i els criteris d'imputació de les diferències de canvi.
- El procediment utilitzat per calcular el tipus de canvi en euros dels elements patrimonials que en l'actualitat estiguin expressats en moneda estrangera o que ho hagin estat en el seu origen.

j) Criteris per al reconeixement d'ingressos i despeses, indicant els criteris generalment aplicats. En les prestacions de serveis efectuades per l'empresari s'han d'indicar els criteris utilitzats per determinar els 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 l'aplicació hagi estat impracticable.

k) Subvencions, donacions i llegats, indicant el criteri emprat per a la classificació i la 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 i de les seves amortitzacions acumulades i pèrdues per deteriorament acumulades corresponents, indicant el següent:

- a) Saldo inicial.
- b) Entrades.
- c) Reversió de les pèrdues per deteriorament.
- d) Increments o disminucions per transferències o traspassos d'altres partides, incloses les destinades als actius no corrents disponibles per a la venda o provinents d'aquests actius.
- e) Sortides.
- f) Amortitzacions, distingint les reconegudes durant l'exercici de les acumulades.
- g) Deteriorament de valor, distingint el reconegut durant l'exercici de l'acumulat.
- 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 onerós i detall dels ajustaments efectuats al fons de comerç des que es va adquirir.

Si l'empresari opta per amortitzar el fons de comerç a més de cinc 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 una vida útil de cinc 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, data inicial, 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 a 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 i de les amortitzacions acumulades i les pèrdues per deteriorament acumulades corresponents, indicant el següent:
 - a) Saldo inicial.
 - b) Entrades.
 - c) Reversió de les pèrdues per deteriorament.
 - d) Increments o disminucions per transferències o traspassos d'altres partides, incloses les destinades als actius no corrents disponibles per a la venda o provinents d'aquests actius.
 - 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, distingint les reconegudes durant l'exercici de les acumulades.
 - h) Deteriorament de valor, distingint el reconegut durant l'exercici de l'acumulat.
 - 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'incloguin 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: el cost del bé en origen, la durada del contracte, la data inicial, les quotes satisfetes en anys anteriors i en l'exercici, les quotes pendents i, si escau, el 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 registrin pel seu valor revalorat, l'empresari facilitarà la informació següent:
- La data efectiva de la revaloració.
 - L'import en llibres que s'hauria reconegut si s'hagués comptabilitzat pel seu preu d'adquisició o cost de producció.
 - El valor revalorat.
 - La reserva de revaloració, indicant els moviments de l'exercici, així com qualsevol restricció sobre la distribució del saldo als accionistes o 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:

- El tipus d'inversió i el destí.
- Els ingressos i les despeses generats per aquestes inversions.
- Les restriccions sobre els ingressos i els recursos que s'obtindran de la venda.
- Les obligacions contractuals per l'adquisició, la construcció o les reparacions i el manteniment.

8. Actius financers

- a) S'indicarà el valor en llibres de cada una de les categories d'actius financers, detallant el següent:
- Actius financers a cost amortitzat.
 - Actius financers de negociació.
 - Actius financers a cost.
 - Distribució dels instruments de deute i de crèdit per data de venciment.
- 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-ne la informació següent:
- Denominació i domicili (país de residència).
 - 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 en llibres de la participació en capital.
 - Dividends rebuts en l'exercici.
 - Indicació de si les accions cotitzen a la borsa en algun mercat o no 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 les 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 fluxos d'efectiu futurs.

e) Altra informació sobre:

- Compromisos fermes de compra d'actius financers i fonts previsibles de finançament, així com els compromisos fermes de venda.
- 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 pignorades en garantia del compliment de deutes.
- Import de les despeses financeres capitalitzades en l'exercici, així com els criteris seguits per determinar-les.

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.
- 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 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 darrer, 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 confereixen.

13. Passius financers

- a) S'indicarà el valor en llibres de cadascuna de les categories de passius financers:
- Passius financers a cost amortitzat.

- Passius financers de negociació.
- b) Passius financers a valor raonable:
 - S'indicaran 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, i 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 en què 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 els 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 els 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.
 - De 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, assenyalant-ne la informació següent:
 - a) Saldo inicial.
 - b) Dotacions.
 - c) Aplicacions.
 - d) Altres ajustos efectuats.
 - 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 obligació.
 - Descripció de les estimacions i els procediments de càlcul aplicats per a la valoració dels imports corresponents, així com de les incerteses que puguin aparèixer en aquestes estimacions. Si escau, es justificaran els ajustaments que hagi calgut efectuar.
 - 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 fer, 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 informació esmentada, 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 dels ingressos d'explotació 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.

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.

- Import de la venda de béns i la prestació de serveis produïts per permuta de béns no monetaris i serveis.
- Desglossament de la partida "Despeses de personal", distingint:
 - Sous i salaris, remuneracions, indemnitzacions, càrregues socials obligatòries i privades i altres despeses de personal durant l'exercici, distribuït per categories de tipus d'ocupació (assalariats i compte propi, a temps parcial i a temps complet).
 - Les despeses de l'exercici distribuïdes per categories de tipus d'ocupació (assalariats i compte propi, a temps parcial i a temps complet).
 - Les despeses de l'exercici distribuïdes per categories de tipus d'ocupats (assalariats i compte propi, personal directiu / gerència, tècnics/experts, treballadors qualificats, operaris i treballadors no qualificats, altres tipologies de treballadors).
- 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, les donacions i els 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 el final així com els augments i les disminucions.
- Informació sobre l'origen de les subvencions, les donacions i els llegats, indicant, per a les primeres, l'ens públic que les concedeix.
- Informació sobre el no compliment de les condicions associades a les subvencions, les donacions i els 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 les despeses de l'exercici i la base imposable (resultat fiscal), incloent-hi la conciliació següent, distingint 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
Compensació de bases imposables negatives
Resultat ajustat
× Tipus impositiu
Import brut

- Deduccions i bonificacions
Import meritat (despesa de l'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 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 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 prou informació 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 siguin significatives per la seva quantia o rellevants per a una comprensió adequada dels comptes anuals:

- a) Identificació de les persones o empreses amb les quals s'han efectuat les operacions vinculades, expressant la naturalesa de la relació amb cada part implicada.
- b) Detall i quantificació de l'operació, expressant la política de preus adoptada en cas que l'operació no s'efectuï en condicions normals de mercat.
- c) Benefici o pèrdua que l'operació hagi originat a l'empresari.
- d) Import dels saldos pendents, tant actius com passius, els terminis i les condicions, la naturalesa de la contraprestació establerta per liquidar-la i les garanties atorgades o rebudes.
- e) Pèrdues per deteriorament per deutes de cobrament dubtós relacionades amb els saldos pendents anteriors, així com les reversions.
- f) Despeses reconegudes en l'exercici com a conseqüència de deutes incobrables o de cobrament dubtós de parts vinculades.
- g) 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, sigui quina en sigui la 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'hi 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 requisits anteriors s'han de referir a les persones físiques que els representin. Aquestes informacions es podran donar de forma global per concepte retributiu, recollint separadament els corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

- L'import de les bestretes i dels 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 requisits 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 separadament els conceptes retributius corresponents al personal d'alta direcció dels relatius als membres de l'òrgan d'administració.

20. Altra informació

Informació sobre:

- L'import global dels compromisos financers que no figuren en el balanç, en la mesura que la indicació sigui útil per a l'apreciació de la situació financera.
- L'import global de les garanties compromeses amb tercers, sense perjudici que es reconeguin dins del passiu del balanç quan sigui probable que d'aquelles garanties se'n derivi el compliment efectiu d'una obligació. Es mencionaran de forma separada els compromisos existents amb empreses del grup.
- Les operacions en les quals hi hagi algun tipus de garantia, indicant els actius afectats, fins i tot quan es tracti de disponibilitats líquides, assenyalant en aquest cas les limitacions de disponibilitat existents.
- La naturalesa i el propòsit de negoci dels acords de l'empresari que no figuren en el balanç 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 de l'empresari.
- L'empresari inclourà en aquest punt qualsevol informació addicional no inclosa en els apartats anteriors i que consideri rellevant per a 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'hi ha d'incloure una manifestació expressa sobre aquesta qüestió, conjuntament amb els motius i les condicions que provoquen la impossibilitat d'estimació esmentada.

Capítol tercer. Models de comptes anuals abreujats

Secció 1a. Models d'estats financers abreujats

Els models oficials de balanç abreujat i del compte de pèrdues i guanys abreujat seran els models aprovats pel ministeri encarregat de les finances.

Secció 2a. Model de memòria abreujada

En aquesta secció s'inclou el model de memòria abreujada, aprovat pel ministeri encarregat de les finances, relatiu a la informació que ha d'incloure un empresari en la memòria abreujada.

1. Naturalesa i activitat de l'empresari

En aquest apartat s'ha de descriure, segons escaigui, l'obligat tributari i donar-ne la informació següent: el nom i cognoms de l'empresari la o raó social de la societat, el número de registre tributari, l'objecte social,

l'adreça electrònica de contacte, un telèfon de contacte, el nom d'una persona de contacte, l'adreça del domicili social, les dades registrals, els comerços que aquesta societat té inscrits i les dates d'inici i fi de l'exercici comptable.

2. Bases de presentació

S'hi 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.
- e) 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.

3. Distribució de resultats

- S'hi 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 dividends.
- 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 amortitzacions acumulades corresponents, així com les pèrdues per deteriorament acumulades i les seves reversions.

6. Immobilitzat tangible

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

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:

- Ingressos i despeses generats per aquestes inversions.

8. Actius financers

- a) S'indicarà el valor en llibres de cada una de les categories d'actius financers.
- b) Informació sobre empreses del grup i associades, detallant-ne la informació següent:
 - Denominació i domicili.
 - 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.
- c) 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.
- d) Inversions financeres valorades a valor 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 les tècniques de valoració.

- 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.

9. Existències

L'empresari facilitarà la informació següent:

- El valor en llibres de les existències al tancament de l'exercici distribuïdes en les categories que resultin apropiades per a l'empresari, incloent-hi l'import satisfet en concepte de bestretes.
- 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.

10. Patrimoni net

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

- Capital social, nombre de participacions o accions i valor nominal de cada una d'elles.
- Socis o accionistes significatius (els que tinguin una participació igual o superior al 10%).
- Nombre de participacions de capital i el valor nominal de cada una d'elles, distingint 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 darrer, 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.

11. Passius financers

- a) S'indicarà el valor en llibres de cadascuna de les categories de passius financers.
- b) Passius financers a valor raonable:
 - S'indican els criteris seguits per determinar-ne el valor raonable.
 - 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 per categories de passiu 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 altres.

12. Ingressos i despeses

L'empresari facilitarà la informació següent:

- Distribució dels ingressos d'explotació 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.
- Desglossament dels comptes i variació d'existències, de mercaderies i de primeres matèries i altres matèries consumibles, dins de la partida "Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials" del model de comptes de pèrdues i guanys.
- Desglossament de la partida "Despeses de personal", distingint entre 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 del personal assalariat i del personal no assalariat (empresari, activitat econòmica per compte propi i membres del consell d'administració).
- Nombre mitjà de treballadors durant l'exercici, distribuït per categories d'ocupació.
- Import i naturalesa dels altres ingressos i despeses no recurrents d'importància significativa.

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. 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-hi la conciliació següent, i distingint 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

Compensació de bases imposables negatives

Resultat ajustat

× Tipus impositiu

Import brut

- Deduccions i bonificacions

Import meritat (despesa impost sobre societats)

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

- S'han de detallar l'import i el termini d'aplicació de les diferències temporals deduïbles, les bases imposables negatives i altres crèdits fiscals, i informar sobre quins han generat el corresponent registre d'un actiu o passiu diferit.

- S'han d'identificar les diferències permanents.

- Qualsevol altra informació que es consideri rellevant.

15. Altres consideracions i fets posteriors

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

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

c) 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 la impossibilitat d'estimació esmentada.